

## بنام دوست

## در ابتدا این توضیح را لازم میدانم که:

از سال ۱۳۸۱، سرفصل حسابه‌ها و ثبت عملیات حسابداری دولتی، اصلاح و تغییر یافته و مطابق با دستورالعمل جدید وزارت امور اقتصادی و دارایی به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ و اجرا گردیده است، مع الوصف آنچه مطالعه میفرمایید غالباً مطابق سرفصلهای مصوب آموزش عالی (نظام قدیم) بوده، که البته موارد نقص و کمبود در سرفصلهای جدید آمده است. سرفصلهای جدید (روش متداول ذیحسابیها) نیز در انتهای جزوه بطور اجمالی و بطور مقایسه‌ای آورده شده، که البته جزییات آن نیز، طی

سالهای اخیر تغییراتی داشته است.

منابع درسی مرجع کتب درسی اساتید ارجمند:

- ۱- حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی - باباجانی
- ۲- حسابداری دولتی - پرویز سعیدی
- ۳- حسابداری دولتی - مهدی محمد حسینی
- ۴- حسابداری دولتی - حسینی عراقی چاپ ششم به قبل
- ۵- حسابداری دولتی پیشرفته - بهروز خدا رحمی
- ۶- حسابداری دولتی در ایران - علی اصغر طباطبائی
- ۷- جزوات آمادگی کارشناسی ارشد پارسه و مدرسان شریف

## فهرست مطالب: (۱۳۴ ثبت حسابداری دولتی) (به همراه ۳۰ صفحه ضمیمه)

### مباحث تئوری

#### شاخه‌های مختلف کاربردی علم حسابداری

حسابداری صنعتی

حسابداری مالی

حسابداری حرفه‌ای و حسابرسی

حسابداری دولتی

حسابداری مدیریت

#### برنامه مالی نظام مالی عمومی به سه دسته تقسیم می‌شود:

الف- برنامه دراز مدت

ب- برنامه عمرانی پنجساله

ج- برنامه سالانه

#### نیازهای اساسی در حسابداری

لزوم وجود دولت در اقتصاد

اهم دلایل تصدی‌گری دولت

انواع سازمانهای دولتی

مقاصد و اهداف سازمان مالی دستگاه دولتی

مقاصد اعمال کنترل‌های مالی در سازمانهای دولتی

خصوصیات سیستم کنترل‌های مالی

- ➡ علل لزوم استناد به اسناد و مدارک کتبی برای تحقق و ثبت فعالیتهای مالی در سازمانهای دولتی
- ➡ خصوصیات لازم برای صورتهای مالی سازمانهای دولتی
- ➡ لزوم اعمال کنترل بودجه ای در سازمانهای دولتی
- ➡ طبقه بندی استاندارد برای درآمد ها و هزینه ها
- ➡ تاریخچه مختصر حسابداری دولتی
- ➡ حسابداری دولتی ، مقدمه و مفاهیم
- ➡ حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است
- ➡ تعریف حسابداری دولتی
- ➡ مشخصات یک موسسه دولتی
- ➡ تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی
- ➡ مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی
- ➡ شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی
- ➡ ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی
- ➡ شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه ای
- ➡ سیستم حسابهای ملی
- ➡ کاربرد حسابداری دولتی
- ➡ استفاده کنندگان حسابداری دولتی
- ➡ قوانین حاکم بر حسابداری دولتی در ایران
- ➡ مرجع تدوین سرفصلهای حسابداری دولتی

### مبانی حسابداری

- ➡ مبنای نقدی
- ➡ مبنای تعهدی
- ➡ مبنای نیمه تعهدی
- ➡ مبنای تعهدی تعدیل شده
- ➡ مبنای نقدی تعدیل شده
- ➡ ویژگیهای مبانی حسابداری
- ➡ علل تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده
- ➡ دیدگاههای موافق و مخالف اجرای حسابداری تعهدی
- ➡ پیامدهای حسابداری تعهدی از نظر بارت
- ➡ دیدگاههای مخالف اجرای حسابداری تعهدی
- ➡ جدول مقایسه تحلیلی روش نقدی و تعهدی
- ➡ خلاصه جدول مبنای حسابداری

### مباحث نظری

- ➡ اصطلاحات حسابداری دولتی
- ➡ بررسی ماهیت برخی از سرفصلهای حسابداری دولتی
- ➡ اصول حاکم بر حسابداری دولتی

- ➡ **علل لزوم استناد به اسناد و مدارک کتبی برای تحقق و ثبت فعالیتهای مالی در سازمانهای دولتی**
- ➡ **حساب مستقل**
- ➡ **شروط لازم و کافی ایجاد هر حساب مستقل**
- ➡ **انواع حسابهای مستقل**
- ➡ **حسابهای مستقلی که در ایران نگهداری می شوند**
- ➡ **منابع اصلی حساب مستقل برای وجوه امانی**
- ➡ **لزوم نگهداری حسابهای مستقل**
- ➡ **خصوصیات لازم برای سیستم حسابداری دولتی**
- ➡ **مروری اجمالی بر بودجه ریزی دولتی از دیدگاه حسابداری دولتی**
- ➡ **مهلت هزینه کرد اعتبارات جاری و عمرانی قانون بودجه سال در دستگاه های اجرایی**
- ➡ **ساختار امور مالی (ذیحسابی) دستگاههای اجرایی**

- ➡ **تعریفی ساده از مراحل حسابداری دولتی**
- ➡ **ثبت های حسابداری دولتی به تفکیک هر مرحله**
- ➡ **تعریفی قانونی مراحل حسابداری دولتی و مسئولیتهای مدیران (رییس دستگاه اجرایی و ذیحساب)**
- ➡ **واحدهای تابعه ذیحسابی - امور مالی**
- ➡ **حسابهای بانکی دستگاههای اجرایی**
- ➡ **گردش مالی و اسنادی در فرایند اجرای بودجه**
- ➡ **نگاهی اجمالی به فرایند بودجه ریزی دولتی و ارتباط آن با حسابداری دولتی**
- ➡ **بستن حسابهای پایان سال مالی**
- ➡ **شریط انجام هزینه ها در سازمانهای دولتی**
- ➡ **معرفی زیر مجموعه و اهم گردش عملیات خزانه داری**
- ➡ **بایسته های صدور چک**
- ➡ **کنترل های داخلی حسابهای بانکی**
- ➡ **مغایرات بانکی**
- ➡ **برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب در کلیه واحدهای ذیحسابی و امور مالی**

### **مباحث عملی**

- ➡ **شرح اجمالی بر حسابداری بودجه ای**
- ➡ **حسابداری کنترل بودجه ای**
- ➡ **الف) حسابداری کنترل بودجه ای خزانه:**
- ➡ **ب) حسابداری کنترل بودجه ای دستگاه های اجرایی**
- ➡ **نامین اعتبار**
- ➡ **بستن حسابها در پایان سال مالی**
- ➡ **ثبتهای بودجه ای و مالی اعتبارات جاری سنواتی**
- ➡ **تعدیلات حسابها**

- 👉 طبقه‌بندی اقتصادی هزینه های دولت
- 👉 نکاتی در خصوص طبقه‌بندی ۷ فصلی اعتبارات هزینه‌ای
- 👉 شرحی اجمالی بر اطلاعات مورد نیاز حسابداری دولتی جهت پرداخت حقوق و مزایای کارکنان دولت
- 👉 مالیات بر درآمد حقوق
- 👉 بیمه - تعاریف و اصطلاحات
- 👉 جدول کسر حق سرانه تبعی ۱ و ۲ و ۳ از سال ۷۴ (به ریال)
- 👉 نمونه حکم کارگزینی
- 👉 نحوه محاسبه حقوق و دستمزد پرسنل رسمی و پیمانی و طرحی
- 👉 مروری اجمالی بر مندرجات احکام کارگزینی پرسنلی کارمندان و اطلاعات مورد نیاز
- 👉 فرایند پرداخت حقوق و مزایای کارکنان شاغل دستگاه های اجرایی در ذیحسابی

- 
- 👉 پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین - تعاریف و اصطلاحات
  - 👉 منابع مالی سازمان بازنشستگی
  - 👉 نحوه و مراحل پرداخت حقوق بازنشستگی
  - 👉 انواع نظام بازنشستگی در جهان
  - 👉 عوامل مربوط به بازنشستگی در بخش دولتی ( ۹٪ سهم کارمند ۵/۱۳٪ سهم دولت )
  - 👉 تعریف کسور بازنشستگی
  - 👉 نرخ کسور بازنشستگی
  - 👉 شرح عملیات حسابداری بازنشستگان
  - 👉 فرآیند گردش کار گروه حساب بازنشستگان و موظفین
  - 👉 حساب مستقل وجوه امانی در دستگاه های اجرایی
  - 👉 انواع حسابهای مستقل وجوه امانی
  - 👉 خصوصیات مشترک حسابهای مستقل وجوه امانی
  - 👉 گروه حساب مستقل سپرده
  - 👉 فرایند اجمالی سپرده های دولتی
  - 👉 نکات مهم در روشهای رسیدگی به گروه حساب سپرده
  - 👉 مبالغ و میزان سپرده ها
  - 👉 حساب مستقل وجوه عمرانی ( داراییهای سرمایه ای )
  - 👉 مهمترین اصطلاحاتی که در کارهای عمرانی استفاده میشود
  - 👉 مراحل تصویب و اجرای طرح های عمرانی در ایران
  - 👉 سیستم های گوناگون اجرای پروژه
  - 👉 اجرای طرح های عمرانی
  - 👉 مراحل اجمالی اجرای طرح های عمرانی
  - 👉 اقدامات پیمانکار بعد از انعقاد قرارداد

- ☞ قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
- ☞ روشهای متداول حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
- ☞ ویژگیهای صنعت پیمانکاری
- ☞ انواع کسورات پیمانکاری
- ☞ مراجع قانونی کسورات قانونی عمرانی
- ☞ شرایط عمومی پیمان
- ☞ مروری اجمالی بر نکات مهم آیین نامه تضمین برای معاملات دولتی
- ☞ گروه حساب مستقل اعتبارات عمرانی دستگاه های اجرایی
- ☞ تفاوت های عمده حسابداری دولتی اعتبارات جاری و عمرانی
- ☞ چرخه حسابداری مالی و بودجه ای حساب مستقل وجوه عمرانی دستگاه های اجرایی (دفاتر روزنامه)

- ☞ طبقه بندی فصول اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای (عمرانی)
- ☞ چک لیست رسیدگی به مبحث تضمین شرکت در مناقصه
- ☞ چک لیست رسیدگی به مبحث تضمین انجام تعهدات
- ☞ چک لیست رسیدگی به مبحث تضمین پیش پرداخت
- ☞ چک لیست رسیدگی به مبحث تضمین حسن انجام کار

### تعریف و انواع درآمد دولت

- ☞ گروه حساب مستقل درآمد عمومی
- ☞ عملیات مربوط به گروه حساب مستقل درآمدهای عمومی
- ☞ ثبت های حسابداری
- ☞ لیست منابع درآمدی و واگذاری داراییهای سرمایه ای و مالی بر حسب قسمت، بخش، بند (عملکرد سال ۱۳۸۴)

### گروه حساب مستقل درآمدهای اختصاصی

- ☞ مأموریت حساب مستقل وجوه اختصاصی
- ☞ منابع مالی و ویژگیهای حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی
- ☞ درآمدهای اختصاصی دو تفاوت اصلی با درآمد عمومی دارند:
- ☞ عملیات حسابداری گروه حساب مستقل درآمدهای اختصاصی
- ☞ عملیات حسابداری در گروه حساب مستقل اعتبارات اختصاصی

### اموال دولتی و حسابداری آن

- ☞ بررسی سیستم کنترل اموال دولتی در ایران
- ☞ تعریف، اهداف و قلمرو سیستم کنترل اموال دولتی
- ☞ سیستم خارجی کنترل اموال دولتی – طبقه بندی اموال دولتی
- ☞ مراجع مسئول کنترل و نگهداری حساب اموال دولتی
- ☞ جایگاه سازمانی سیستم کنترل اموال در دستگاه های دولتی
- ☞ ساز و کارهای کنترل اموال در سازمان های دولتی
- ☞ امین اموال





👉 وظایف امین اموال

👉 مروری بر وظایف امین اموال از قانون محاسبات عمومی کشور

👉 شرح وظایف امین اموال

👉 فرم های مورد نیاز در اداره اموال

👉 ثبت عملیات حسابداری اموال منقول غیر مصرفی در وزارتخانه ها، موسسات دولتی و طرحهای تملک دارایی های سرمایه ای

👉 بستن حسابها در پایان سال

### گروه حساب مستقل اوراق بهادار

👉 عملیات حسابداری حسابهای گروه مستقل اوراق بهادار

👉 گروه حساب اوراق بهادار

### گروه حساب مستقل اعتبارات ابلاغی

👉 عملیات حسابداری

### گروه حساب مستقل سایر منابع

👉 عملیات حسابداری

### شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل خانه های سازمانی

### شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل عامل ذیحساب

### شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل هدایا

## فرآیند ارائه و رسیدگی صورتحساب ماهانه و نهایی و اعلام وصول

👉 مدارک مورد نیاز صورتحساب ماهانه اعتبارات هزینه و تملک داراییهای سرمایه ای

👉 مدارک مورد نیاز صورتحساب نهایی اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای

👉 مدارک مورد نیاز صورتحساب نهایی اعتبارات هزینه (جاری)

👉 فرمهای مورد نیاز اعتبارات هزینه ای (جاری)

👉 فرمهای مورد نیاز اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای

👉 نکات مهم در ارسال صورتحسابهای دستگاه های اجرایی

👉 رسیدگی صورتحسابهای دستگاههای اجرایی استان توسط اداره تمرکز و تلفیق حسابها

👉 بستن حسابها در پایان سال مالی

### وجوه اداره شده:

👉 ثبت عملیات حسابداری گروه حسابهای وجوه اداره شده

اطلاعاتی در مورد ضوابط اسناد و تنظیم حسابها - اسناد خرید کارپردازی

دارایی ثابت و استهلاك در حسابداری دولتی

تفاوت حسابرسی و ممیزی و ذیحساب

صورت مغایرت بانکی

جرائم علیه اموال دولتی

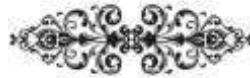
روش مقایسه ای ثبتهای حسابداری اعتبارات هزینه و تملک داراییهای سرمایه ای

رهنمود های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی در خصوص ثبتهای نظام جدید (پیوست متن جزوه)

### مباحث تئوری

مطابق اصل ۴۴ قانون اساسی، نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بر پایه سه بخش زیر استوار است :

- ۱- دولتی      ۲- تعاونی      ۳- خصوصی



### شاخه های مختلف کاربردی علم حسابداری

- ۱ حسابداری مالی : در کلیه شرکتها و موسسات تجاری و غیرانتفاعی
- ۲ حسابداری صنعتی : در کلیه واحدهای صنعتی و شرکتهای تولیدی
- ۳ حسابداری دولتی : در کلیه سازمانها و ادارات دولتی
- ۴ حسابداری مالیاتی : در ادارات مالیاتی
- ۵ حسابداری بیمه : در موسسات بیمه
- ۶ حسابداری بانکها : در شعبه ها و سرپرستی بانکها
- ۷ حسابداری مدیریت



با توجه به پیشرفت های حسابداری در طول قرون و ستا و معاصر در جهت انطباق با شرایط و تحولات مختلف در سیر تکاملی آن روش ها و شیوه های متعدد و متنوعی در حساب داری پدید آمد که بشرح ذیل به آن پرداخته میشود

۱ - حسابداری صنعتی

شاخه ای از حسابداری میباشد که در پاسخ به نیاز کارخانجات صنعتی ایجاد و آن نوعی دفتر داری صنعتی است که بهای تمام شده تولیدات را با احتساب هزینه های مربوط به ماشین آلات ( بر آورد قیمت تماشده ) محاسبه و مبنای خوبی برای قیمت گذاری تولیدات در باز میباشد. و این نوع حسابداری قادر است هزینه های واقعی را با دقت هر چه بیشتر بطور مداوم اندازه گیری و با بر آوردهای بوجه مقایسه علل مغایرت ها و انحرافات را تفسیر و به مدیران مؤسسات گزارش نماید . که این موضوع مدیران را قادر میسازد عملیات مختلف و هزینه ها را کنترل عملکرد مدیران اجرایی و سرپرستان فعالیتهای مختلف را به درستی ارزیابی و برنامه آتی مؤسسات را با دقت بیشتری تهیه نماید.

### ۲ - حسابداری مالی

حسابداری مالی شاخه ای از حسابداری است که علاوه بر نگهداری حساب و فعالیتهای مختلف یک مؤسسه اطلاعات مورد نیاز استفاده کننده گان برون سازمانی نظیر مجامع عمومی شرکتها سرمایه گذاران وام و اعتبار دهندگان دولت و سایر اشخاص ذیحق -ذینفع- و ذیعلاقه را فراهم می آورد

### ۳ - حسابداری حرفه ای و حسابرسی

افزایش متعدد موارد استفاده از گزارشات مالی به حسابداری نقش اجتماعی بخشید که این نقش را حسابداران شاغل در مؤسسات نمیتوانستند بدرستی ایفا کنند زیرا رابطه استخدامی آنان منوط به پذیرش نظرات مدیران مؤسسات داشت و از طرفی هم اشتغال آنان در مؤسسات نوعی جانبداری طبیعی را به همراه میآورد در نتیجه گزارشات و صورتهای مالی آنان نمیتوانست برای استفاده کننده گان قابل اعتماد باشد برای جلب استفاده کنندگان مجامع و مراجع و شرکتها و مؤسسات حسابداران درستکار و داری مهارت و صلاحیت تخصصی را انتخاب کردند و به آنان ماموریت دادند که با رسیدگی به اسناد و مدارک و حسابهای مؤسسات هر گونه تقلب و سؤاستفاده را کشف و

نسبت به درستی و قابلیت قبول صورتها و گزارشات بی طرفانه اظهار نظر کنند. حساب داران حرفه ای که این وظیفه را به عهده دارند حسابرس و کاری را که انجام میدهند حساب رسی میگویند

#### ۴ - حسابداری دولتی

حسابداری دولتی بطور خلاصه یعنی سیستمی که بتواند در آمد ها و هزینه های دولت و سازمانهای دولتی را ثبت و ضبط نموده و در آمد های واقعی را با مبلغ پیش بینی مقایسه کنترل مخارج دولت را در محدوده اعتبارات مصوب در بودجه امکان پذیر و در مجموع نتایج در آمد و هزینه های دولت را گزارش نماید یا عبارتی دیگر

**الف - در آمد و مخارج دستگاههای دولتی را در قالب برنامه ها و فعالیت ها نگهداری میکند و با پیش بینیهای مصوب در بودجه تطبیق میدهد**

**ب - اطلاعات و صورتحساب ها و گزارشات را برای تصمیم گیری مدیران آماده میکند**

**ج - بررسی و کنترل صحت عمل و کفایت کارگزاران امور مالی دولت را ممکن میسازد**

**د - سر انجام گزارشهایی را از وضع اداره امور مالی کشور فراهم می آورد که تجزیه و تحلیل طرحها و برنامه های کلی دولت را ممکن میسازد**

#### ۵ - حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت در اوایل دهه ۵۰ میلادی قرن حاضر شکل گرفت و وظیفه آن در آغاز این بود که اطلاعاتی را برای مقاصد حسابداری مالی و حسابداری صنعتی در روال عادی عملیات تهیه نماید و با کاربرد روشهای ویژه برای تصمیم گیریهای مدیریت آماده کند. اما با ابداع مدلهای تصمیم گیری مبتنی بر اطلاعات و پیدایش روشهای برنامه ریزی ریاضی عملیات و تکنیکهای تحلیلی ارزیابی و کنترل و توسعه دانش و تکنولوژی اطلاعات در دهه های ۶۰ و ۷۰ موجب شد که حسابداری مدیریت توسعه و اموری چون تجزیه و تحلیل تولید و بهای تمام شده و روشهای برنامه ریزی عملیات تهیه بودجه عملیات تهیه بودجه نقدی و سرمایه ای مدیریت موجودیها و مدلهای قیمت گذاری را شامل شود



### ❁ برنامه مالی نظام مالیه عمومی به سه دسته تقسیم می شود :

**الف- برنامه دراز مدت :** منظور برنامه ای است که ضمن آن توسعه اقتصادی و اجتماعی برای یک دوره دهساله یا طولانی تر پیش بینی می شود.

**ب- برنامه عمرانی پنجساله :** منظور برنامه جامعی است که برای مدت پنج سال تنظیم و به تصویب مجلس می رسد و طی آن هدفها و سیاستهای توسعه اقتصادی و اجتماعی طی همان مدت مشخص می شود. در این برنامه کلیه منابع مالی دولت و همچنین هزینه های دولت از طرف دیگر جهت رسیدن به هدفها پیش بینی می گردد.

**ج- برنامه سالانه :** منظور برنامه عملیات اجرائی است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم می گردد و مطابق با برنامه پنج ساله اهداف و عملیات اجرائی هر دستگاه مشخص می شود.



### ❁ نیازهای اساسی در حسابداری

صورتهای مالی اصولا به منظور رفع نیازهای اساسی زیر تهیه می شود:

- ۱- نیاز قانونی
- ۲- نیاز نظارتی
- ۳- نیاز اطلاعاتی



در حسابداری دولتی رفع نیازهای قانونی و رعایت قوانین و مقررات برای انجام و ثبت فعالیتهای مالی و تهیه صورتهای مالی در درجه اول اهمیت قرار دارد.

هدف اصلی حسابداری دولتی ایجاد امکانات لازم برای برنامه ریزی و بودجه ریزی مطلوب و اجرای صحیح برنامه ها، فعالیتهای و طرحهای دولت از طریق ارائه اطلاعات مالی طبقه بندی شده و قابل استنتاج در مورد فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی است

موضوع حسابداری ملی بررسی عوامل اساسی فعالیتهای اقتصادی یک کشور طی یکسال است هدف اصلی آن طبقه بندی فعالیتهای اقتصادی و مالی در بخشهای دولتی و خصوصی به ترتیبی است که تصویر کامل و جامعی از ساختار، ترکیب و فعالیتهای اقتصاد ملی شامل: تولید، توزیع و مصرف کالا، خدمات، ثروت و درآمد کشور ارائه دهد.

حسابهای دولتی در حقیقت اطلاعات اولیه و مواد خام حسابهای ملی را فراهم می کند.

1-نیاز قانونی	الویت درحسابداری دولتی ۱۰۲۰۳	الویت درحسابداری بازرگانی ۳۰۲۰۱
2-نیاز نظارتی / استانداردها		
3-نیاز اطلاعاتی		



#### ❖ لزوم وجود دولت در اقتصاد چیست؟

وظایف اقتصادی دولت از نظر مکاتب اقتصادی :

- (۱) تصدی گری : قابل تفویض و رقابت با بخش خصوصی
- (۲) نظارت (کنترل): غیر قابل تفویض ، تصویب آیین نامه ها ، بخشنامه ها و تهیه لوایح قانونی و روش نامه ها و نظارت بر عملکرد بخش خصوصی



#### ❖ اهم دلایل تصدی گری دولت :

- (۱) عدم علاقه بخش خصوصی بعلت سود اور نبودن
  - (۲) عدم توانایی در سرمایه گذاری توسط بخش خصوصی
  - (۳) سرعت بازگشت سرمایه
  - (۴) سیاسی بودن برخی از فعالیتهای اقتصادی
- واکسینایون ، برق رسانی به مناطق محروم  
ساخت پالایشگاه و نیرو گاه  
ساخت اتوبان و بزرگراه  
مخابرات، پست، دخانیات، مالیات



#### ❖ انواع سازمانهای دولتی

سازمانهای دولتی انتفاعی معمولا هزینه ها را از حل درآمدهای خود که با فروش کالا و خدمات تحصیل می نمایند تامین می کنند. بنابراین سیستم حسابداری این نوع سازمانها باید امکان شناسایی درآمدها و هزینه های واقعی هر سال مالی و مقایسه آنها با یکدیگر و تعیین میزان دارائیهها و بدهیهها و ارزش ویژه را در پایان سال مالی فراهم نماید

سازمانهای دولتی غیرانتفاعی هزینه های خود را از محل مالیاتها، عوارض و سایر وجوه دریافتی از محل اعتبارات مصوب تامین می کنند. این نوع سازمانها باید در پایان هر دوره مالی صورت درآمدها، هزینه ها، داراییها، بدهیهها و مازاد خود را تهیه کنند.



### ❁ مقاصد و اهداف سازمان مالی دستگاه دولتی

- (۱) ایجاد مکانیسم و روشهای مناسب برای کنترل درآمد ها و سایر دریافتها
- (۲) برقراری روشهای مناسب جهت کنترل وجوه نقد، اسناد و اوراق بهادار
- (۳) اعمال کنترلهای متمرکز بر هزینه های جاری و هزینه های سرمایه ای
- (۴) ایجاد روشهای مناسب جهت کنترل اموال، ماشین آلات و تجهیزات
- (۵) فراهم نمودن امکان کنترل نحوه اجرای برنامه ها، طرحها و فعالیتهای
- (۶) کنترل عملیات و فعالیتهای کارکنان سازمان دولتی در انجام وظایف مالی
- (۷) فراهم نمودن امکان انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی و وضع درآمد ها، هزینه ها، دریافتها، پرداختها و مازاد سازمان دولتی برای اطلاع دولت، قوه مقننه و مردم کشور



### ❁ مقاصد اعمال کنترلهای مالی در سازمانهای دولتی

- (۱) حفاظت وجوه و اموال متعلق به سازمان دولتی در مقابل سرقت، مفقود شدن، خسارت، اختلاس و استفاده نامطلوب
- (۲) قابل استناد و اعتماد بودن اطلاعات مندرج در اسناد و مدارک مالی
- (۳) اتخاذ تصمیمات مالی بعد از بررسیها و مطالعات کافی و دور از تمایلات شخصی و گروهی
- (۴) انجام شدن اقدامات سریع و به موقع جهت اجرای برنامه های مصوب و تصمیمات متخذه
- (۵) کنترل سیستماتیک هر ثبت یا فعالیت مالی از طریق بررسی آن بوسیله فرد یا افرادی غیر از انجام دهنده آن.
- (۶) تبعیت از قوانین و مقررات مالی و بودجه ای و اصول و روشهای متداول حسابداری در انجام و ثبت فعالیتهای مالی مربوط



### ❁ خصوصیات سیستم کنترلهای مالی

- (۱) تشکیلات سازمانی مناسب که وظایف و مسئولیتهای سازمان و واحدهای تابعه آن و نیز پستهای سازمانی و شرح وظایف، اختیارات و مسئولیتهای هریک از آنها را به نحو روشن و قبل درک نشان دهد.
- (۲) وجود تشریفات، مراحل و روشهای مربوط به پیشنهاد، تصویب، انجام، ثبت، طبقه بندی و تلخیص فعالیتهای مالی و نگهداری و حفظ وجوه و اموال سازمان.
- (۳) وجود سیستمی که در آن برای برنامه ریزیها و تصمیم گیریهای مالی از دفاتر، حسابها و صورتهای مالی استفاده صحیح و کامل به عمل آید و تدوین و ارائه استانداردها، موازین و معیارهایی که نتایج واقعی حاصل از اجرای برنامه ها و فعالیتهای آنها تطبیق و مقایسه گردد.



### ❁ علل لزوم استناد به مدارک کتبی برای تحقق و ثبت فعالیتهای مالی در سازمانهای دولتی

- (۱) اطمینان از ثبت کلیه فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی در حسابها و دفاتر
- (۲) امکان تهیه اطلاعات، صورتحسابها و گزارشهای مالی دقیق تر و صحیح تر
- (۳) تسهیل حسابرسی

هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه ای از حسابهای متوازن می باشد که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته ها، مازاد به طور کلی، منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیتهای و عملیات خاص یا نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند، ثبت می شود.



### ✱ خصوصیات لازم برای صورتهای مالی سازمانهای دولتی

- ۱) اطلاعات و ارقام مفید و صحیح جهت تصمیم گیری در مورد تخصیص منابع مالی با مصارف مربوط
- ۲) اطلاعات مربوط به داراییها، بدهیها و مازاد یا دریافتها، پرداختها و موجودیهای سازمان دولتی در تاریخ معین و تغییرات در عوامل مذکور در مدت زمان معین
- ۳) اطلاعات مالی لازم جهت ارزیابی عملکرد سازمان دولتی و مدیریت آن
- ۴) اطلاعات لازم و مفید برای ارزیابی خدمات ارائه شده و توانایی بالقوه ارائه خدمات
- ۵) اطلاعات مالی مفید جهت تهیه صورت گردش وجوه و پیش بینی گردش وجوه و مازاد سازمان دولتی برای مدت معین
- ۶) اطلاعات لازم برای انجام برنامه ریزی و تصمیم گیری مالی به منظور ارائه خدمات بیشتر و مطلوب تر با مصرف حداقل اعتبارات و منابع مالی سازمان جهت نیل به اهداف عملیاتی
- ۷) اطلاعات لازم برای مقایسه عملیات انجام شده با برنامه ها و طرحهای مصوب و تطبیق هزینه های انجام شده با اعتبارات مصوب و قوانین و مقررات مالی و بودجه ای
- ۸) اطلاعات لازم برای برنامه ریزیها و تصمیم گیریهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط دولت
- ۹) اطلاعات درست و منصفانه از وضع مالی و نتیجه عملیات مالی هریک از حسابهای مستقل و نیز نتایج کلی عملیات مجموع حسابهای مستقل
- ۱۰) اطلاعات لازم به عنوان مبنایی جهت حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در انجام و ثبت فعالیتهای مالی سازمان
- ۱۱) اطلاعات مالی مفید برای برنامه ریزی و بودجه ریزی و پیش بینی اثرات تخصیص منابع مالی بر نیل به اهداف عملیاتی سازمان دولتی
- ۱۲) ارقام مقایسه ای درآمد ها و هزینه های سال جاری با درآمد ها و هزینه های سال مالی قبل

### ✱ لزوم اعمال کنترل بودجه ای در سازمانهای دولتی

در اکثر حسابهای مستقل برای وجوه دولتی، کنترل بودجه ای بوسیله ثبت و نگهداری حسابهای بودجه ای علاوه بر حسابهای عادی اعمال می گردد. حسابهای بودجه ای حسابهایی هستند که در آنها ارقام بودجه ای شامل درآمد های پیش بینی شده و اعتبارات مصوب منعکس می شوند. حسابهای مذکور حسابهای موقت می باشند که در آغاز سال مالی و بعد از ابللاغ بودجه مصوب به امور مالی سازمان دولتی باز می شوند، در طول سال مالی همراه با حسابهای عادی نگهداری می گردند و در پایان سال مالی بسته می شوند. البته در برخی سازمانهای دولتی کنترل بودجه ای تنها از طریق ثبت اعتبارات مصوب و تعهدات قطعی نشده و هزینه ها در دفاتر اعتبارات و تعهدات که خارج از حسابهای دوطرفه نگهداری می شوند، اعمال می گردد.



### ✱ طبقه بندی استاندارد برای درآمد ها و هزینه ها

در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی درآمد ها باید براساس منبع و ماهیت آنها و براساس حسابهای مستقل طبقه بندی می شوند. هزینه های سازمانهای مذکور نیز باید برحسب انواع حسابهای مستقل، برنامه ها و فعالیتها، فصول و مواد هزینه طبقه بندی گردد. در تهیه و تنظیم بودجه، ثبت حسابها و تهیه گزارشها و صورتهای مالی هر حساب مستقل و هر سازمان دولتی باید از طبقه بندیها، عناوین و

سرفصلهای مشترک و یکنواخت استفاده کرد تا امکان مقایسه صورتهای مالی و گزارشهای مالی حسابداری دولتی با ارقام برآوردی مندرج در بودجه مصوب بوجود آید.



### تاریخچه مختصر حسابداری دولتی

اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولتهای برخی از کشور های اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب ، تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید پیدایش و رواج سیستم بودجه ، سیستم حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشتهای متمایز انجامید.



### حسابداری دولتی ، مقدمه و مفاهیم

مدیریت فرآیند تصمیم گیری است و تصمیم گیری نیازمند اطلاعات است . از میان اطلاعات گوناگونی که مدیران برای اخذ تصمیمات خود بدان نیازمندند، اطلاعات مالی جایگاه ویژه ای دارد، چرا که اکثر قریب به اتفاق تصمیمات مدیران مستقیماً آثار و پیامدهای مالی داشته و یا بطور غیر مستقیم وضعیت مالی موسسه را تحت تاثیر قرار می دهند . اطلاعات مالی و حسابداری ابزار ارزشمندی جهت تصمیمات مربوط به تامین، تخصیص و کنترل منابع اقتصادی در اختیار مدیران قرار می دهد . هر یک از دستگاههای اجرایی کشور عهده دار انجام برخی از وظایف دولت هستند و لذا برای ایفای وظایف محوله، بودجه ای در قالب اعتبار مصوب از محل بودجه کل کشور در اختیار آنها گذاشته می شود تا پس از تخصیص اعتبار و دریافت وجه از خزانه براساس مقررات موضوعه و جهت تحقق اهداف معین دستگاه آن را به مصرف برسانند . حسابداری فقط با وقایعی که بتوان آن را با پول اندازه گیری کرد، سروکار دارد . باین ترتیب بسیاری از رویدادها و واقعیتهای مهم یک سازمان که قابل بیان به زبان پول نیستند در دفاتر مالی آن ثبت و ضبط نمی شوند .



### حسابداری یک نظام اطلاعاتی مالی است

این نظام اطلاعات مالی مجموعه ای از روشها و قواعدی است که از طریق آن اطلاعات مالی مربوط به یک موسسه، جمع آوری، طبقه بندی و به نحو قابل فهم و ساده ای در قالب گزارشهای مالی خلاصه و گزارش می شود تا بتواند در تصمیم گیریهای مدیران و در تحقق اهداف موسسه مورد استفاده قرار گیرند . نتیجه آنکه حسابداری ابزار تصمیم گیری و مدیریت است و نظام حسابداری هر سازمان تابع نیازهای اطلاعاتی آن سازمان می باشد .

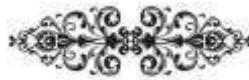


### تعریف حسابداری دولتی

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی را بمنظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب بودجه سالانه و منابع مالی مورد استفاده دولت، جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید.

در تعریف بالا تاکید بر برنامه های مصوب سالانه و منابع مالی دولت شده است به دلیل آنکه کنترل بودجه و منابع مالی دولت از اصول بنیادین حسابداری دولتی است.

در حسابداری دولتی مراحل حسابداری برای کنترل برنامه مصوب سالانه و نیز جلوگیری از تداخل منابع مالی مورد استفاده به کار گرفته می شود. پس کنترل بودجه از اصول بنیادی حسابداری دولتی است.



### ✱ مشخصات یک موسسه دولتی

موسسه دولتی بایستی حتما همه مشخصات ذیل را داشته باشد وگرنه موسسه دولتی نیست:

- (۱) تشکیلات و سازمان مشخصی داشته باشد
- (۲) به موجب قانون تشکیل شده باشد.
- (۳) زیر نظر یکی از قوا باشد
- (۴) عنوان وزارتخانه نداشته باشد.
- شرکت دولتی به واحد سازمانی مشخصی گفته می شود که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از ۵۰٪ (پنجاه درصد) از سرمایه آن متعلق به دولت باشد.

### ✱ تفاوت سازمانهای انتفاعی و بازرگانی با سازمانهای غیر انتفاعی دولتی

- (۱) انگیزه هدف اصلی تشکیل سازمانهای بازرگانی عموماً سود است اما سازمانهای دولتی بنا به ضرورتهای اجتماعی و قانونی تاسیس می شوند و سود نمی تواند انگیزه ای برای تشکیل آنان باشد (مهمترین تفاوت)
- (۲) مالکیت مالکیت سازمانهای دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه مردم کشور می باشند و مالکیت فردی یا بصورت سهام قابل خرید و فروش در سازمانهای دولتی وجود ندارد.

### (۳) منابع مالی

۱. در موسسات دولتی عموماً از طریق مالیات تامین می شود.
۲. در موسسات بازرگانی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود.

(۴) در سازمانهای دولتی هزینه ها با درآمدها مربوط نیستند

(۵) هدف از وصول مالیات بیشتر توسط دولت تمرکز ثروت نیست بلکه هدف توزیع عادلانه ثروت و تقویت بنیه مالی برای خدمات بیشتر به جامعه است.



### ✱ مقایسه حسابداری دولتی و حسابداری بازرگانی

موارد افتراق :

(۱) صورتهای مالی آنها با هم متفاوت است چون انگیزه تاسیس سازمانهای بازرگانی تحصیل سود است و لذا صورت سود و زیان یکی از صورتهای مالی اساسی موسسات بازرگانی است، در حالیکه در حسابداری موسسات دولتی به صورت دریافت و پرداخت یا صورت درآمد و هزینه اکتفا می شود. همچنین در حسابداری بازرگانی، ترازنامه وضعیت دارائیهها و بدهیهها و حقوق صاحبان سهام را در یک تاریخ معین نشان

می دهد، در حالیکه در حسابداری دولتی دارائیهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند و انعکاس آنها در ترازنامه میسر نیست لذا این ترازنامه نمی تواند وضعیت مالی موسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد

**(۲) لزوم رعایت کنترل بودجه ای:** در حسابداری دولتی نگهداری حساب درآمد و هزینه عمدتاً به منظور کنترل بودجه مصوب صورت می گیرد، لذا اهمیت کنترل بودجه در سازمانهای دولتی کمتر از اهمیت اندازه گیری سود ویژه در حسابداری بازرگانی نیست. کنترل بودجه در موسسات بازرگانی به اندازه حسابداری موسسات دولتی قابل ملاحظه نمی باشد.

**(۳) لزوم نگهداری حسابهای مستقل:** در حسابداری دولتی هر منبع مالی یک حساب مستقل محسوب و از نقطه نظر حسابداری مانند یک موسسه مستقل با آن برخورد می شود. لزوم نگهداری حسابهای مستقل موجب می شود که سیستم حسابداری مورد استفاده متناسب با این ضرورت تغییر نماید. بنابراین حسابداری حسابهای مستقل در دولت با حسابداری بازرگانی تفاوتی دارد.

**(۴) تفاوت در نحوه ثبت دارائیهای ثابت:** در حسابداری دولتی دارائیهای ثابت به محض خرید به حساب هزینه منظور می شوند در حالیکه در حسابداری بازرگانی دارائیها در موقع خرید به بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می گردند و سپس به تدریج و براساس عمر مفید به حساب هزینه منعکس می شوند.

**(۵) تفاوت در مبنای حسابداری:** در حسابداری دولتی مبنای نقدی یا نقدی تعدیل شده و یا نیمه تعهدی مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری بازرگانی به لحاظ رعایت اصل وضعیت هزینه های یک دوره از درآمدهای همان دوره فقط از مبنای تعهدی کامل استفاده می شود. در سیستم نقدی دریافت و پرداخت وجه مبنای ثبت درآمد یا هزینه است، در حالیکه در سیستم تعهدی کامل تحصیل درآمد یا تحقق هزینه مبنای ثبت درآمد یا هزینه در دفاتر می باشد و زمان دریافت و پرداخت وجه آنها مورد توجه قرار نمی گیرد



### ✻ شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولتها تهیه می شود. شفافیت برای این گزارش یک ویژگی کیفی است. یعنی اطلاعات به گونه ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی برد و فعالیتهای مختلف دولت را ارزیابی کرد. میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخخواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه ای پاسخدهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف سازی فعالیتهایش کوشا تر خواهد بود. امروزه جهانی سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می گیرند مجامع بین المللی را نیز به گروه پاسخ خواهان اضافه کرده است.

سازمانهای بین المللی با اعمال سیاستهای تنبیهی و تشویقی (به خصوص در اعطای وامها) می کوشند دولتها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیتهای مالی شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین المللی گزارشگری مالی دولت وجود دارد. پیاده کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه ای مطرح می شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخخواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارآمد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی.

در زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می‌شد. به عبارت دیگر درآمدهای یک کشور، درآمد پادشاه و هزینه‌های آن هزینه پادشاه محسوب می‌شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی‌دیدند. اولین نشانه‌های پاسخ‌خواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی‌توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می‌شد.

پاسخگویی یا حسابداری به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هر کس دیگر در باره وظیفه‌ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می‌باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام‌دهنده کار را امکانپذیر می‌کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه‌گیری می‌شود.

برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه واگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می‌شود.

منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه‌ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه‌ای یعنی: «اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید». «شفافیت بودجه‌ای پاسخگویی را تقویت می‌کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می‌دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می‌افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می‌شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی‌ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است به طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین‌المللی پول، در پنجمین نشست خود ضوابط لازم‌الاجرا برای شفافیت بودجه‌ای را تصویب و اعلام کرد



#### ✱ ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگویی

حلقه ارتباطی حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور مالی دولت تدوین کرده‌اند. در حال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به گونه‌ای که می‌توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه‌ای نامید.

استاندارد کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می‌کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به گونه‌ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درآمدها و هزینه‌های دولت (بودجه) فراهم شود.

چارچوب نظری حسابداری را می‌توان براساس تصمیم‌گیری یا پاسخگویی تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیم‌گیری هدف حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیم‌های اقتصادی است، یعنی استفاده‌کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورتهای مالی بتوانند تصمیم‌های صحیح در جهت پیشینه ساختن منافع خود بگیرند.

در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابداری و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می‌توان گفت: «حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است». و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا

مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح ادامه استخراج می‌شود

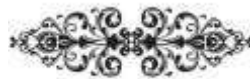
«مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و براین عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند بخواهند که احقاقیک به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. گزارشگری مالی نقش عمده ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می‌کند».



### ✱ شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ای

سازمانهای بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل و بانکهای توسعه منطقه‌ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجکاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیت دار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین شرایط شفافیت بودجه‌ای اقدام کرده‌اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است:

«بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی یا در قالب ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد».



### ✱ سیستم حسابهای ملی

سیستم حسابهای ملی از یک مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه‌ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهوما، طبقه‌بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده‌های اقتصادی در قالبی تنظیم می‌شود که برای برنامه ریزها، سیاستگذاران، تجزیه و تحلیلها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابهای پیشبینی شده در سیستم به‌نوبه خود مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان یافته را درباره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می‌دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می‌کند.

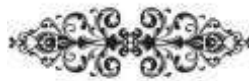
حسابهای ملی برای یک دوره زمانی معین تنظیم می‌شود و بنابراین عملکرد اقتصاد یک کشور از طریق داده‌های حاصل از آن به تصویر کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می‌گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می‌شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می‌دهد.

سیسم حسابهای ملی برمحور یک سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می‌شود، به طوری که داده‌های ثبت شده در آنها را داده‌های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می‌دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام



شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می کنند و متغیرهای موجودی ارزش موجودی داراییها و بدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه ها نشان می دهند.

هریک از حسابها به نوع خاصی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولید، ایجاد درآمد، توزیع درآمد، توزیع مجدد درآمد و مصرف درآمد مربوط می شود. داده های اقتصادی مربوط به هر یک از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می شود و هر حساب به وسیله یک عنصر ترازکننده حاصل از مابه التفاوت منابع و مصارف، تراز می گردد. این عنصر از یک حساب به حساب دیگر منتقل می شود و از نظر اقتصادی دارای اهمیت زیادی است نظیر ارزش افزوده، درآمد قابل تصرف، پس انداز و... از طرف دیگر بین حسابها و ترازنامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال 1373 در برنامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می شود.



### ✻ کاربرد حسابداری دولتی

1) اطلاعات مفید و قابل اعتمادی را برای تعیین و پیش بینی ورود، خروج و مانده منابع مالی دولت تهیه و در دسترس مسئولین دستگاههای دولتی یا مسئولین ارشد مالی دولت قرار می دهد.

2) اطلاعات مالی معتبری برای تعیین و پیش بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد.

3) اطلاعات لازم و مفیدی را برای برنامه ریزی، بودجه بندی، جمع آوری و پس از قابل استفاده نمودن آن در اختیار مسئولین رده های مختلف مدیریت دولتی قرار می دهند تا آثار تحصیل و مصرف منابع مالی را در تحقق اهداف عملیاتی دولت بررسی و مورد ارزیابی قرار دهند.

4) سیستم حسابداری دولتی ابزار قابل ملاحظه ای برای ارزیابی کارائی مدیران اجرایی به حساب می آید. سیستم حسابداری دولتی از سیستم بودجه بندی پیروی می نماید و اطلاعات مالی را با اطلاعات مالی قابل پیش بینی شده در بودجه مقایسه و به افشای انحرافات مطلوب و یا نامطلوب بودجه می پردازد

به عنوان مثال در سیستم بودجه بندی عملیاتی که یک سیستم بودجه بندی پیشرفته است، بهای تمام شده یک فعالیت یا پروژه با قیمت های استاندارد پیش بینی و در بودجه سالانه منظور می شود. سیستم حسابداری دولتی به پیروی از سیستم بودجه بندی عملیاتی، اطلاعات مالی واقعی مربوط به بهای تمام شده فعالیت یا پروژه را جمع آوری نموده و پس از طی مراحل با بهای تمام شده استاندارد مقایسه و انحرافات مطلوب یا نامطلوب را نشان می دهد. لازم به توضیح است که انحرافات مطلوب در مورد بهای تمام شده طرح یا پروژه و یا فعالیت به پائین بودن بهای تمام شده واقعی در مقایسه با بهای تمام شده پیش بینی شده می گویند، به شرط آنکه در کیفیت طرح، پروژه یا فعالیت تغییری حاصل نشود. در این صورت می توان کاهش بهای تمام شده واقعی را به شرط ثابت بودن قیمت کالاها و خدمات مورد نیاز، نتیجه مدیریت صحیح بر اجرای پروژه ها، طرحها و فعالیتها دانست.

5) یکی دیگر از موارد استفاده حسابداری دولتی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی دولت می باشد. از طریق سیستم حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز واحدهای اجرایی دولت تامین می گردد و این اطلاعات بر حسب نیاز بین واحدهای اجرایی دولت مبادله می شود



✱ استفاده کنندگان حسابداری دولتی

الف: استفاده کنندگان داخل سازمان ، مانند:

(۱) مسئولین برنامه ریزی: مسئولین برنامه ریزی هر سازمان دولتی برای هر چه بهتر تنظیم کردن بودجه سالانه سازمان از اطلاعات مالی واقعی یا عملکرد بودجه استفاده می نمایند. لذا امور مالی سازمان دولتی اطلاعات واقعی در مورد اجرای بودجه سالانه را در اختیار مسئولین برنامه ریز قرار می دهد.

(۲) وزیر یا رئیس موسسه: اطلاعات مالی وزارتخانه یا موسسه بصورت خلاصه در اختیار وزیر یا رئیس موسسه قرار می گیرد تا به نحوی از جریان امور مالی سازمان تحت مسئولیت خود مطلع شوند و به ترتیبی بر فعالیتهای مالی و کارائی مدیران اجرایی نظارت نمایند.

(۳) مدیران سطوح میانی: این مدیران متناسب با نیاز از اطلاعات حسابداری و مالی برای برنامه ریزی واحد تحت سرپرستی خود استفاده می کنند .

(۴) بازرسان و حسابرسان داخلی: بازرسان و حسابرسان داخلی سازمان دولتی برای ارزیابی تاثیر کنترلهای مالی و گزارش آن به مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی به طریقی از خدمات حسابداری استفاده می کنند

ب: استفاده کنندگان خارج از سازمان یا وزارتخانه :

(۱) هیات دولت: هیات دولت بمنظور نظارت و کنترل سازمانهای دولتی از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کند.

(۲) مجلس نمایندگان: نظارت پارلمانی در ایران از طریق گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می شود صورت می گیرد. گزارش تفریغ بودجه براساس صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تنظیم می شود و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه از تلفیق اطلاعات مالی استخراج شده از صورتحسابهای سالانه دستگاه دولتی حاصل می گردد. بنابراین نمایندگان مجلس هر کشور از سیستم حسابداری دولتی برای نظارت بر اجرای بودجه سالانه دولت و در نهایت کنترل برنامه های مصوب دولت استفاده می نمایند.

(۳) حسابرسان مستقل: طبق اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مسئول رسیدگی به حسابهای وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی است. و نتیجه این حسابرسیها در گزارش تفریغ بودجه منعکس و به اطلاع نمایندگان مجلس می رسد. بنابراین حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نیز از حسابداری دولتی در جهت پیشبرد اهداف خود که همان حراست از بیت المال است استفاده می نمایند.

(۴) مردم: عموم مردم نیز از طریق دسترسی به گزارش تفریغ بودجه که حاصل حسابرسیهای انجام شده دیوان محاسبات کشور، از چگونگی اجرای بودجه سالانه دولت مطلع می شوند پس عموم مردم نیز از اطلاعات مالی و حسابداری استفاده می کنند.



✱ قوانین حاکم بر حسابداری دولتی در ایران

اصول ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه و بودجه، قانون بودجه

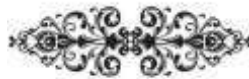
سالانه کشور، آئین نامه ها و دستورالعمل های اجرائی مربوط به قوانین مذکور و برخی از قوانین و مقررات مالی دیگر.

قانون محاسبات عمومی

در این قانون به صورت جزئی نحوه تهیه و تصویب و اجرای بودجه سازمانهای دولتی، نحوه وصول و ثبت درآمدهای عمومی و سایر دریافتهای دولت و تحویل آنها به حسابهای خزانه داری کل، مقررات و تشریفات و مراحل لازم برای مصرف اعتبارات، نحوه انجام، ثبت، طبقه بندی و گزارش دهی فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی، افتتاح حساب بانکی مخصوص برای پرداختها، نحوه انجام معاملات دولتی و چگونگی تنظیم حسابها و صورتهای مالی سازمانهای دولتی مشخص شده است

### قانون دیوان محاسبات کشور

در این قانون اهداف، وظایف، اختیارات، سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات کشور در ارتباط با کنترل عملیات و فعالیتهای مالی سازمانهای دولتی، نحوه حسابرسی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه ها و نیز تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی تعیین گردیده است.



### مرجع تدوین سرفصلهای حسابداری دولتی

مطابق ماده 128 قانون محاسبات عمومی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است:

نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع می شود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با تایید دیوان محاسبات کشور تعیین و به همراه دستورالعمل های اجرایی و آیین نامه های اجرایی به دستگاه های اجرایی ابلاغ میشود.

### مبانی حسابداری

مبانی حسابداری یعنی اینکه درآمدها و هزینه ها را در چه زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم.

به بیانی ساده تر مبنای حسابداری یعنی استفاده از یکی از روشهای زیر برای شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در دفاتر حسابداری:

الف-روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان وصول وجه درآمد یا پرداخت هزینه.

ب -روش شناسایی و ثبت درآمد و هزینه در زمان تحقق یا ایجاد درآمد و یا در زمان تحمل یا ایجاد هزینه، صرفنظر از زمان

دریافت وجه درآمد یا پرداخت وجه هزینه.

ج -روش شناسایی و ثبت درآمد در هنگام وصول وجه بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و شناسایی و ثبت هزینه در

موقع تحمل یا ایجاد هزینه بدون توجه به زمان پرداخت وجه هزینه.



### پنج مبنا در حسابداری تعریف شده است:

- |                           |                 |                          |
|---------------------------|-----------------|--------------------------|
| ۱ - مبنای نقدی            | ۲ - مبنای تعهدی | ۳ - مبنای نیمه تعهدی     |
| ۴ - مبنای تعهدی تعدیل شده |                 | ۵ - مبنای نقدی تعدیل شده |



### مبنای نقدی

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد استوار است و هر گونه تغییر در وضعیت مالی موسسه مستلزم مبادله وجه نقد است. درآمد زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردد که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه ها زمانی شناسایی و ثبت می شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد.

هزینه **	بانک **
بانک **	درآمد **



### مبنای تعهدی

#### الف - شناسایی و ثبت درآمدها :

درآمدها در زمانی که تحصیل می شوند یا تحقق می یابند مورد شناسایی قرار گرفته و در دفاتر حسابداری منعکس می گردند. در این مبنا زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد به صورت قطعی تشخیص می شود و یا بر اثر ارائه خدمات حاصل می گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد.

حسابهای دریافتنی **	بانک **
درآمد **	حسابهای دریافتنی **

#### ب - شناسایی و ثبت هزینه ها :

در حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت هزینه ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه هاست به بیانی دیگر زمانی که کالا تحویل می گردد و یا خدمتی انجام می شود، برای موسسه معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود. زمان پرداخت وجه نیز در این روش مورد توجه قرار نمی گیرد.

هزینه **	اسناد هزینه پرداختنی **
اسناد هزینه پرداختنی **	بانک **



### مبنای نیمه تعهدی

در این سیستم حسابداری هزینه ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. این سیستم ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است. بنابراین با رعایت اصل محافظه کاری در حسابداری توصیه شده است که در ثبت و شناسایی درآمدها از مبنای نقدی استفاده شود.

هزینه **	بانک **
بانک **	حسابهای پرداختنی **
بانک **	درآمد **

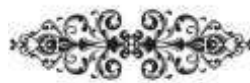


### مبنای تعهدی تعدیل شده

هزینه ها در هنگام ایجاد، شناسایی و بر مبنای تعهدی کامل در دفاتر ثبت می شوند. لیکن درآمدها در این مبنا بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. درآمدهایی که قابل اندازه گیری بوده و در عین حال در دسترس باشند و لذا در زمان کوتاهی پس از تشخیص قابل وصول خواهد بود. این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری تعهدی شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند

بانک **	حسابهای دریافتنی **
حسابهای دریافتنی **	درآمد **

دسته ای دیگر از درآمدها فاقد ویژگیهای فوق بوده، لذا اندازه گیری و تشخیص آنها مشکل و عملاً غیر ممکن می باشد و یا وصول آنها در مدت کوتاهی پس از تشخیص امکان پذیر نمی باشد، این قبیل درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی و در دفاتر ثبت می گردند.



#### ❁ مبنای نقدی تعدیل شده

درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم در مبنای نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. تفاوت در شناسایی هزینه هاست. شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه در مبنای نقدی کامل منحصر پرداخت است و این موضوع موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه و تفکیک آن از سایر پرداختها می شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست، به عنوان مثال در قانون محاسبات عمومی کشور چهار نوع پرداخت شامل هزینه، پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تعریف شده است. در هر یک از تعاریف مشخصاتی ارائه گردیده که آنها را از هم متمایز می نماید، به این ترتیب در نظام مالی ایران که پرداختها را از همدیگر تفکیک نموده است استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل در مورد هزینه ها کاربردی قانونی ندارد به همین دلیل مبنای نقدی مختصر اصلاح شده و متناسب با تعریف قانونی هزینه به کار گرفته شده است

سیستم حسابداری مورد توجه قانون محاسبات عمومی کشور در مورد پرداختها یک سیستم نقدی تعدیل شده است، لیکن در خصوص شناسایی و ثبت دریافتها کاملاً نقدی است.

بعبارت ساده تر ثبت و شناسایی هزینه یا خرج طبق قانون محاسبات عمومی کشور مستلزم تحقق دوش شرط لازم و کافی است:

(الف) تحویل کالا یا انجام خدمات (ب) پرداخت به صورت قطعی

این دو شرط دلیل قانع کننده برای اثبات بکارگیری مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده در مورد شناسایی و ثبت هزینه است. عدم تحقق هر یک از شرایط فوق مفهوم هزینه را تغییر خواهد داد. به عنوان مثال اگر کالا تحویل شود یا خدمت انجام گردد لیکن پرداخت صورت نگیرد هیچ هزینه ای شناسایی نمی شود و انعکاسی در دفاتر نیز نخواهد داشت. نیز اگر وجهی پرداخت شود لیکن کالا یا خدمت تحویل نگردد نوع دیگری از پرداختها تحقق یافته است که در ماده 28 قانون محاسبات عمومی کشور عنوان پیش پرداخت را بخود اختصاص داده است.

با این ترتیب مفهوم هزینه در قانون محاسبات عمومی کشور عبارتست از بهای پرداخت شده کالایی که تحویل شده و یا خدمتی که انجام گرفته است. این مفهوم هزینه با سیستم حسابداری نقدی تعدیل شده سازگار است. در صورتیکه مفهوم هزینه در سیستم حسابداری تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده عبارتست از بدهیهای قابل پرداخت بابت کالای تحویل شده یا خدمت انجام شده که لزوماً پرداخت آن همزمان صورت نگرفته است.



### ❖ ویژگیهای مبانی حسابداری

(۱) حسابداری نقدی :

در حسابداری نقدی درآمدها در سال مالی وصول وجوه نقد مربوط و هزینه ها در سال مالی پرداخت وجوه نقد مربوطه به حساب منظور می شوند.

صورت‌های مالی که با حسابداری نقدی تنظیم می شود معمولاً فاقد حسابهای دریافتنی و پرداختنی است. اموال خریداری شده نیز ممکن است به جای انعکاس در حسابهای دارایی ثابت، در هنگام خرید مستقیماً به حساب هزینه منظور شود، ولی سرمایه گذاریها و بدهیهای بلندمدت ناشی از فعالیتهای مالی نقدی معمولاً در حسابهای ترازنامه ای ثبت می شوند. سرمایه گذاریها و اوراق بهاداری که نقداً خریداری شده اند به بهای تمام شده ثبت می شوند ولی در ترازنامه معمولاً ارزش بازار آنها نیز در داخل پرانتز در مقابل بهای تمام شده نشان داده می شود. سرمایه گذاریها و اوراق بهاداری که به عنوان کمک یا هدیه دریافت شده است به ارزش متعارف بازار در تاریخ دریافت در حسابها منظور می شود.

در مبنای نقدی مبنای شناسایی درآمدها صرفاً دریافت وجه نقد است خواه این وجوه متعلق به سالهای پیش باشد، خواه مربوط به خدمات و محصولات یا تحویل میشوند. درخصوص هزینه ها صرفاً پرداختها را از هر نوع با هر ماهیتی شناسایی میکند خواه مربوط به سالهای گذشته باشد یا پیش پرداخت دارائیه یا علی الحسابها یا مرتبط به آینده

**محاسن** سریع، عدم نیاز به نیروی متخصص، آسان، حسابهای دریافتنی و پرداختنی ندارد.

**معایب** عدم صحت ودقت درصورت‌های مالی، مناسب فقط برای سازمانهایی که دریافت و پرداخت نقدی دارند و سود و زیان نمی تواند واقعی باشد (عملیات غیرنقدی)

۲- حسابداری تعهدی :

در حسابداری تعهدی درآمدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها، و هزینه ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور می شوند.

در حسابداری بازرگانی به منظور رعایت اصل وضع هزینه های هر دوره مالی از درآمدهای متعلق به همان دوره و تعیین سود یا زیان سال مالی و وضعیت مالی واقعی در پایان هر دوره مالی معمولاً از حسابداری تعهدی استفاده می شود. افتتاح حسابهایی مانند پیش پرداختها، هزینه های معوق و پیش دریافتها و همچنین به حساب دارایی منظور نمودن موجودی کالای پایان دوره مالی از نتایج به کار بردن حسابداری تعهدی است

### الف) مزایای حسابداری تعهدی

۱- حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیتهای سازمانهای دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری می باشد.

۲- کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه ها و سایر پرداختهای حسابهای مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود.

۳- مبنای تعهدی اطلاعات کاملتر و جامعتری جهت نظارت بر عملکرد ازمانهای دولتی و ارزیابی آنها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می دهد.

۴- حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارشهای مالی صحیح تر و دقیق تری جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری و اجرای عملیات و برنامه ها د اختیار مدیران سازمانهای دولتی قرار میدهد.

۵- در برخی حسابهای مستقل و سازمانهای دولتی انتفاعی شناخت درآمدها و هزینه های واقعی و تعلق آنها به دوره مالی و نیز تعیین وضع مالی صحیح در پایان دوره مالی فقط با به کار گیری حسابداری تعهدی مقدور است

در مبنای تعهدی درآمدها و هزینه ها ی سالهای متفاوت از نظرماهیت باهم تداخل پیدانمیکنند، حتی اگر از لحاظ پرداخت تداخل پیداکنند و هزینه واقعی هر دوره و درآمد واقعی هر دوره مالی و ترازوهای همان دوره نشان داده شود، سود و زیان واقعی است.

### ۳- حسابداری نیمه تعهدی

در حسابداری نیمه تعهدی برای ثبت درآمدها از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده می شود. یا به عبارت دیگر در مبنای نیمه تعهدی درآمدهایی که عملاً وصول و هزینه هایی که تعهد یا تحمل شده است (هزینه های واقعی دوره مالی) در حسابهای هر دوره مالی ثبت می شود.

دلایل استفاده از حسابداری نیمه تعهدی در سازمانهای دولتی بسیاری از کشورها:

۱- استفاده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها به منظور کنترل بیشتر آنها ضروری تر از درآمدهاست

۲- همیشه احتمال عدم وصول بخشی از مالیاتها و عوارض و سایر درآمدهای پیش بینی شده وجود دارد که بنابر اصل احتیاط به کار بردن حسابداری نقدی را در مورد آنها ایجاب می کند

۳- در مبنای نیمه تعهدی کنترل هزینه ها مهمتر است و درآمدها، اگر وصول نشوند درآمدنیستند و این یک سخت گیری است زیرا ممکن است درآمدی قابل وصول باشد ولی فعلاً دریافت نشده و بهتر است جزء درآمد باشد

۴ - حسابداری تعهدی تعدیل شده :

در حسابداری تعهدی تعدیل شده شناخت و ثبت درآمدها و حسابها در دوره مالی ای انجام می پذیرد که در آن دوره درآمد آماده، در دسترس و قابل اندازه گیری باشد. منظور از آماده و در دسترس بودن درآمدها قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه پس از پایان دوره جاری است به ترتیبی که پرداخت بدهیها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد

در حسابداری تعهدی تعدیل شده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها استفاده می شود.

در آن گروه از سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل که با استناد به قوانین و مستندات موجود تشخیص قطعی مالیاتهای دریافتی و سایر درآمدهای آنها قبل از وصول امکان پذیر است، حسابداری تعهدی تعدیل شده به طور گسترده ای مورد استفاده قرار می گیرد.

در مبنای تعهدی تعدیل شده، در مورد درآمدها برخورد راحت تری شده و درآمدهای قابل وصول و یا سررسید زیرشش ماه، درآمدسهل الوصول تلقی شده و مانند مبنای تعهدی ثبت زده می شوند، ولی اگر درآمدی بیش از ۶ ماه، انتظار وصول آن می رفت، درآمد مشکوک الوصول است. مثلاً برای اداره برق قبوض برق صادره که مهلت پرداخت آن کمتر از یک ماه است، درآمدسهل الوصول است یا قبض تلفن و موبایل برای شرکت مخابرات یک درآمد سهل الوصول است. اما دریافت وجه مالیات تشخیص شده ممکن است بیش از شش ماه طول بکشد.

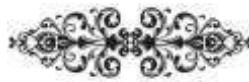
۵ - حسابداری نقدی تعدیل شده :

در حسابداری نقدی تعدیل شده ثبت درآمدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است.

در وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران درآمدها و هزینه ها با حسابداری نقدی تعدیل شده شناسای و در حسابها ثبت می شوند.

در برخی از سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل انتفاعی که ناگزیر به تعیین سود یا زیان ویژه هر سال مالی می باشند از مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می شود، لیکن در اغلب سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل برای ثبت درآمدها و هزینه ها سایر مبنای حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد.

در هر سازمان دولتی انتخاب مبنای حسابداری معمولاً به عوامل متعددی مانند اهمیت انواع مختلف اطلاعات مالی و سودمندی آنها در رفع نیازهای محاسباتی و مدیریت، سطح پیشرفت فن حسابداری، تخصص مدیران و کارکنان مالی دولت و ماهیت برنامه ها و عملیات بستگی دارد.



#### ✱ علل تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده :

- ۱- درصد قابل توجهی از هزینه های موسسات دولتی را هزینه های پرسنلی تشکیل می دهد که ارقام تعهد شده و پرداخت شده آن تقریباً مساویند.
- ۲- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم وجود مالی معتدله و نیز تخصیصهای حسابداری در سطوح بالاست که موسسات دولتی معمولاً فاقد آنها هستند.
- ۳- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم انجام تغییرات و تحولات اساسی در نظام بودجه ریزی به منظور تبدیل بودجه برنامه ای به بودجه عملیاتی جهت ایجاد ارتباط میان خدمات ارائه شده توسط سازمانهای دولتی با بهای تمام شده خدمات مذکور است
- ۴- تبدیل مبنای حسابداری به تعهدی مستلزم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روشهای حسابداری دولتی و طبقه بندی حسابهای آن است.



#### ✱ دیدگاههای موافق و مخالف اجرای حسابداری تعهدی

اطلاعات تعهدی برای بررسی دقیق هزینه یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه ریزی شده نگهداری می شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی دید دقیقتری از خدمات دولت ارائه می کند



#### ✱ پیامدهای حسابداری تعهدی از نظر بارت

- اول، تعریف جامعتر هزینه برنامه های دولت، که منجر به پیامد دوم یعنی تاکید بر کنترل هزینه ها و اندازه گیری اثربخشی می شود.
- پیامد سوم، ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت گذاری برای حساب استفاده کننده دارد؛
- پیامد چهارم، نیاز به نشان دادن بهره وری بیشتر در مذاکرات چانه زنی کاری است؛
- پیامد پنجم، ایجاد پاسخگویی بیشتر برای منابع مورد استفاده و سرمایه گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛
- پیامد ششم، ایجاد پاسخگویی برای اثرات روبه پایین سیاستهای بدهیهاست که به اهمیت اندازه گیری سرمایه بین طبقه ای اشاره دارد.
- پیامد هفتم اندازه گیری اثر مالی سیاستهای دولت برای برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد





### دیدگاه‌های مخالف اجرای حسابداری تعهدی

- ✓ هدف واحدهای دولتی سوداوری نیست، بنابراین سود معیار مناسبی برای سنجش عملکرد آنها شمرده نمی شود
- ✓ برای نمونه، اهرم‌ها شاخص آسیب پذیری محسوب نمی شوند
- ✓ در بخش دولتی، سرمایه در گردش، شاخص توانایی ادامه فعالیت نیست. این موضوع با تمایل مجلس برای ادامه تخصیص اعتبار در ارتباط است
- وظرفیتهای انتخاب برای دولت نامربوط است (برای نمونه، ممکن است واحدی مجاز به فروش داراییها و نگاهداشتن عواید آن یا تغییرات تجاری نباشد)



### جدول مقایسه تحلیلی روش نقدی و تعهدی

روش تعهدی	روش نقدی
استفاده از اطلاعات مالی به راحتی برای حوزه امور مالی و سایر استفاده کنندگان فراهم می باشد.	جمع آوری اطلاعات به روشهای سنتی و کنترل وجوه بر اساس ردیف و برنامه های بودجه بیشترین زمان حوزه امور مالی را به خود اختصاص داده است
با توجه به اینکه از مراکز هزینه استفاده می شود امکان مقایسه هزینه بخشهای مختلف و مشابه با یکدیگر میسر می باشد	امکان مقایسه هزینه های بخش های مختلف و مقایسه با قسمتهای مختلف امکان پذیر نمیشد
با توجه به ثبت کلیه رویدادهای نقدی و تعهدات ایجاد شده برای موسسه، امکان اثبات کسری بودجه با مستندات کافی میسر می باشد	به علت اینکه تنها ثبتهای مربوط با ورود و خروج وجه نقد در موسسه ثبت می گردید امکان اثبات میزان کسری بودجه به صورت مستند میسر نیست.
امکان بررسی عملکرد مالی یک واحد عملیاتی در هر زمان از لحاظ تطابق درآمد و هزینه امکان پذیر است.	امکان بررسی عملکرد مالی یک واحد عملیاتی از لحاظ تطابق درآمد و هزینه میسر نمی باشد.
با توجه به وجود اطلاعات مالی مناسب تصمیم گیری در خصوص شناسایی فعالیتهای دارای ارزش افزوده و هر گونه تصمیم در خصوص ادامه فعالیت یا واگذاری بخش/قسمت عملیاتی زیانده فراهم می گردد.	امکان شناسایی فعالیتهای دارای ارزش افزوده به دلیل نداشتن قیمت تمام شده فعالیتهای وجود ندارد.
شرایط لازم برای اجرای قانون فوق الذکر فراهم است.	در قوانین آمده از جمله ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری تخصیص اعتبار منوط به وجود قیمت تمام شده خدمات می باشد لذا اجرای این قانون امکان پذیر نمی باشد.
در این روش اطلاعات مکفی در خصوص تدوین بودجه تفصیلی وجود دارد.	اطلاعات مورد نیاز مدیریت بودجه جهت تدوین بودجه تفصیلی از حسابهای مالی قابل استخراج نمی باشد.
با توجه به اینکه امکان تهیه صورت سود و زیان فراهم می باشد به راحتی یک مدیر موفق از یک مدیر نا موفق تشخیص داده می شود.	امکان بررسی و مقایسه عملکرد یک مدیر موفق با یک مدیر نا موفق وجود ندارد
در این روش اطلاعات مکفی در خصوص موارد فوق وجود دارد.	ارزش ریالی موجودی کالا، دارائیهای ثابت مشهود و نامشهود، مطالبات، بدهی ها، تعهدات احتمالی و ... در دفاتر مالی منعکس نمی باشد.
با توجه به رعایت استانداردهای حسابداری صورت مالی شفاف و قابل استفاده برای مدیران جهت ارزیابی عملکرد مؤسسه و زیر مجموعه تهیه می شود.	صورت مالی تهیه شده تنها پاسخگوی نیازهای مراجع نظارتی می باشد و وضعیت مالی موسسه را در یک دوره و یک تاریخ مشخص طبق استانداردهای حسابداری بیان نمی کند.
مبنای شناسایی هزینه مصرف است نه پرداخت یعنی اگر دارو به صورت نسیه خریداری شود ابتدا ارزش ریالی دارو به حساب موجودی کالا و حساب فروشنده منظور گردیده و هزینه به تدریج و با صدور حواله مصرف به میزان مصرف واقعی به تفکیک واحد مصرف کننده شناسایی می گردد.	مبنای شناسایی هزینه پرداخت میباشد، یعنی اگر دارو به صورت نسیه خریداری شود ثبتی صورت نمی گیرد ولی در زمان پرداخت وجه آن یکجا به هزینه دوره شناسایی می گردد و در نتیجه واحد مصرف کننده آن مشخص نمی شود.
درآمد سازمان در زمان تحقق شناسایی میگردد یعنی اگر بیماری به واحد درمانی مراجعه نماید و از خدمات بیمه ای استفاده نماید تمام صورتحساب بیمار به حساب درآمد منظور گردیده و طلب از شرکتهای بیمه ای نیز شناسایی می گردد.	درآمد سازمان در زمان وصول شناسایی میگردد نه در زمان تحقق یعنی اگر بیماری به واحد درمانی مراجعه نماید و از خدمات بیمه ای استفاده کند تنها بخشی که به صورت نقد دریافت گردیده است به عنوان درآمد شناسایی میگردد.



مثال: یکی موسسه خیریه وضعیت درآمدهای خود را به شکل زیر گزارش کرده است.

۱. درآمد وصول شده و تحقق یافته سال 10000 ریال

۲. درآمد تحقق یافته در سال گذشته ، وصولی امسال 20000 ریال (که در زمان خودش اطمینان معقول نسبت به وصول آن نیست ،)
۳. بخشی از درآمدهای امسال به صورت نسبه بوده و در سال آینده تحقق خواهند یافت 5000 ریال .
۴. یک پیش دریافت درآمد به مبلغ 15000 ریال وصول شد .
- مطلوب است ثبت رویداد در قالب هر یک از میناها (با توجه به این نکته نسبت به مبلغ بند 3 اطمینان معقول وجود ندارد)
- حل:

نقدی      بانک      45000  
 درآمد 45000  
 (10000+15000+20000)

\*\*\*\*

نقدی تعدیل شده و نیمه تعهدی      بانک 45000  
 درآمد 45000

\*\*\*\*

تعهدی تعدیل شده      بانک 45000  
 درآمد 30000

پیش دریافت درآمد 15000

\*\*\*\*

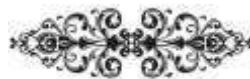
تعهدی کامل      بانک 45000  
 حسابهای دریافتنی 5000

درآمد 15000

پیش دریافت 15000

حسابهای دریافتنی 20000

\*\*\*\*



مباحث نظری

### ❁ اصطلاحات حسابداری دولتی

گروه حساب مستقل

با عنایت به اینکه در قانون بودجه ردیفهای درآمدی و هزینه ای مشخص می باشند و ما طبقه بندی ای داریم که هدف اصلی آن مشخص بودن منابع درآمدی و محل هزینه کرد آنها می باشد' بالطبع باید انعکاس رعایت طبقه بندی بودجه ای را در حسابداری دولتی مشاهده کنیم.

#### گروه حسابهای مستقل حسابهایی هستند دارای ویژگیهای مشترک به شروط زیر:

- ☞ از یک منبع خاص تغذیه می شوند. (مثلا گروه حساب درآمدهای عمومی و یا گروه حساب درآمدهای اختصاصی)
  - ☞ برای ثبت و نگهداری عملیات آنها از سرفصل جداگانه و مستقل از سایر حسابها استفاده می شود.
  - ☞ بین اجراء هریک از گروه حساب موازنه برقرار می باشد.
  - ☞ منابع مالی هر گروه حساب فقط جهت هزینه های همان گروه حساب قابل مصرف است.
- دریافت و پرداخت هرگونه حساب ربطی به سایر گروه حسابها ندارد و این یعنی گروه حساب مستقل. مثلا گروه حساب مستقل بازنشستگان و موظفین که منبع دریافت وجه آن صندوق بازنشستگی کشوری است و همه وجوه آن هم برای بازنشستگان و موظفین قابل مصرف است.

اعتبار

مبلغی که در قانون بودجه هر سال برای مصرف معین برای هر دستگاه اجرایی در نظر گرفته شده است و در قالب برنامه یا طرح به دستگاه اجرایی ابلاغ می گردد. این مبلغ بدان معناست که دستگاه اجرایی مجاز است حداکثر تا آن مقدار در آن برنامه یا طرح هزینه نماید. این رقم مصوب است و غالباً به آن اعتبار مصوب گویند.

اعتبار تخصیص یافته

عبارتست از مبالغی که دستگاه اجرایی عملاً می تواند از خزانه دریافت نماید. بطور کلی جمع اعتبارات تخصیص یافته در طی سال مالی به هر دستگاه اجرایی حداکثر برابر اعتبار مصوب می باشد.

پرداختهای غیرقطعی و قطعی

هرگونه پرداخت که در پایان چرخه حسابداری دولتی (مراحل حسابداری دولتی) باشد، پرداخت قطعی و در غیر اینصورت پرداخت غیرقطعی می باشد. پرداختهای قطعی را می توان به هزینه منظور نمود.

دیون

**به کلیه بدهیهای دولت، دیون گویند. دیون بر دو دسته اند:**

دسته اول بدهیهایی که ایجاد می شوند و در سال اجرایی بودجه تخصیص و اعتبارات مصوب نیز دارند ولی خزانه بنا به عللی، نقدینگی نداشته و یا در اختیار دستگاه اجرایی قرار نداده است و یا سال مالی تمام شده باشد ولی مراحل انجام هزینه به اتمام نرسیده باشد، به این دیون، با محل گفته می شود و همواره دستگاه اجرایی می تواند از ردیف های مشخص از بودجه سال بعد طبق قانون درخواست و دریافت وجه کند.

دسته دیگر دیون بلامحل نام دارند که عبارتند از بدهیهای خارج از پیش بینی، مثلاً احکام قضایی، هزینه های آب و برق که در سال مالی خود پرداخت نشده است. چنانچه دیون بلامحل بابت از کوتاهی دستگاه اجرایی نباشد (مانند تغییرات احکام یا مصوبات مجلس در طول سال مالی که بار مالی بر عهده دولت بگذارد) قابل پرداخت و در غیر اینصورت باید مراحل قانونی تا رفع مشکل را طی نماید.



### ❁ بررسی ماهیت برخی از سرفصلهای حسابداری دولتی

اعتبار مصوب:

نمایانگر معادل ریالی سقف هزینه کرد دستگاه اجرایی براساس موافقتنامه و قانون بودجه سال مالی می باشد. این سرفصل در دو بخش کاربرد دارد. چنانچه در حسابداری بودجه ای خزانه به کار رود، بستانکار بوده و بدهکار آن درآمد پیش بینی شده است و چنانچه در گروه حساب مستقل اعتبارات (جاری و عمرانی) بکار رود، بستانکار بوده و بدهکار آن بودجه جاری است. این سرفصل یکبار و در آغاز سال در دفاتر ثبت می شود و ثبت مجدد آن در طول سال و به محض ابلاغ تخصیص اعتبار بوده، که در چهار مرحله بدهکار می شود و مانده آن از سقف مصوب موافقتنامه به صفر می رسد.

✓ این حساب در هیچ شرایط مانده بدهکار نخواهد داشت.

تخصیص اعتبار:

طرف مقابل سرفصل اعتبار مصوب در گروه حساب مستقل اعتبارات (جاری و عمرانی) می باشد و به معنای ثبت آن صورتجلسه تخصیص اعتبار می باشد که از طرف کمیته تخصیص اعتبار صادر شده است. در اصطلاح تخصیص اعتبار به معنای طلب دستگاه اجرایی از خزانه است و بعبارت دیگر رقمی که دستگاه اجرایی می تواند از خزانه پول درخواست و دریافت نماید. این ثبت چهار بار در سال زده می شود. (در زمان ابلاغ تخصیصهای سه ماهه)

تا زمانی که تخصیص اعتبار ابلاغ نشده ' تمام پرداختها بصورت تنخواه گردان است و به محض ابلاغ تخصیص اعتبار ' تنخواه گردانها تسویه می شود. تخصیص اعتبار به هیچ وجه بدهکار نخواهد شد و مانده آن در هر لحظه نشانگر درصدی از اعتبار مصوب دستگاه اجرایی است که قابل دریافت از خزانه و خرج کردن است. اعتبار تعهد نشده

### ✓ این سرفصل در برخی کتب با نام دریافتی از خزانه بابت بودجه برنامه ای تعریف گردیده است.

مانده این سرفصل در ابتدا بستانکار بوده و به تدریج که بابت خرجی معین مصرف می گردد ' کم شده تا به صفر برسد. اعتبار تعهد نشده در مقابل منابع مالی قابل دریافت قرار گرفته و به معنای آن است که اعتباری است که هنوز برای مصرف خاصی در نظر گرفته نشده و اصطلاحاً آزاد است و تامین اعتبار نشده است. منابع مالی قابل دریافت

این سرفصل همزمان با ثبت تخصیص اعتبار زده می شود و در مقابل اعتبار تعهد نشده قرار می گیرد و مفهوم آن این است که بر مبنای آن می توان از خزانه پول دریافت کرد و به مرور درخواست وجه از محل تخصیص کم می شود. تنخواه گردان حسابداری

حساب رابط بین ذیحسابی و خزانه می باشد و مانده آن در هر لحظه نمایانگر آن است که دستگاه اجرایی چه مقدار بدون تخصیص از خزانه پول گرفته است. مانده آن همواره بستانکار تا صفر شود. بانک پرداخت جاری

این سرفصل به محض دریافت پول از خزانه بدهکار بوده و به تدریج که برای مصارف توسط دستگاه اجرایی پول پرداخت می شود ' بستانکار می شود. هزینه جاری

این سرفصل همواره مانده بدهکار دارد و مانده آن نشانگر آن است که چه مقدار وجه برای انجام کار هزینه شده است. بدهیت مانده این سرفصل همواره کوچکتر یا مساوی اعتبار تخصیص یافته است. تنخواه گردان پرداخت

این سرفصل به همراه پیش پرداخت و علی الحساب ' هرسه ' برای پرداختهای غیر قطعی به کار می روند و نهایتاً با سرفصل هزینه ی جاری تسویه می شوند.

تنخواه گردان پرداخت وجهی است که ذیحساب به افراد درون سازمان می دهد که خرج نمایند و فائورهای مربوط را جهت سند زدن به ذیحساب تحویل دهند. گیرندگان تنخواه پرداخت فقط هزینه می کنند و سند زدن برعهده ی اینان نمی باشد.

گیرندگان تنخواه پرداخت می توانند عاملین ذیحساب ' کارپرداز ' یا افرادی می باشند که به مأموریت می روند.

پیش پرداخت و علی الحساب

این دو سرفصل برای پرداختهای غیرقطعی به کار می روند و تنها تفاوت آنها با تنخواه پرداخت در این است که تنخواه پرداخت باید حتماً تا پایان سال مالی تسویه گردد ' اما پیش پرداخت و علی الحساب با توجه به اینکه در اواسط مراحل حسابداری می باشند امکان دارد تا پایان مرحله خرج باقی بمانند که این امر ممکن است از سال مالی بگذرد و در نتیجه آخر سال بسته می شود و در ابتدای سال مالی با عنوان سنواتی مجدداً افتتاح گردند تا زمان تسویه شدن با هزینه قطعی.

حساب موقت بانکی

این حساب تنها کاربردش به هنگام پرداخت حقوق پرسنل می باشد. زمانی که دستگاه اجرایی لیست خالص حقوق را تنظیم و به همراه چک به بانک عامل خود می فرستد تا از حساب دستگاه اجرایی برداشت و به حساب شخصی کارکنان خود واریز نماید ' این سرفصل بدهکار می شود و علت این حساب واسطه این است که دستگاه اجرایی تا مطمئن نشود که خالص حقوق کارکنان به حسابشان واریز نشده نمی تواند آن را به حساب هزینه منظور نماید. در عمل چون لیست حقوق به همراه دیسکت به بانک می رود ممکن است اشکالات نرم

افزاری تا رفع شدن باعث وقفه گردد که همین زمان وقفه احتمالی دستگاه اجرایی را مجبور می نماید تا از این حساب واسطه استفاده نماید.

حساب موقت بانکی هم در مورد حقوق کارمندان شاغل و هم در مورد بازنشستگان به کار می رود. این سرفصل در ابتدا مانده بدهکار دارد و به هنگام قطعی شدن مانده آن صفر می گردد. اندوخته تعهدات احتمالی

این سرفصل هنگامی به کار می رود که دستگاه اجرایی برای خرجی معین تامین اعتبار می نماید. به عبارت دیگر هنگام تامین اعتبار یک فقره خرید یا عقد یک قرارداد از مانده اعتبار تعهد نشده کم و به مانده اندوخته تعهدات احتمالی اضافه می شود و نهایتاً مانده این سرفصل به هنگام هزینه قطعی با اعتبار مصرف شده تسویه می گردد. اندوخته پرداختهای غیر قطعی

این سرفصل هنگامی به کار می رود که دستگاه اجرایی بخواهد از محل تامین اعتبار شده قبلی پرداخت غیرقطعی انجام دهد (پیش پرداخت علی الحساب تنخواه پرداخت). در این حالت اندوخته تعهدات احتمالی که قبلاً بستانکار بود بدهکار شده و به همان اندازه اندوخته پرداختهای غیرقطعی بستانکار می گردد و نهایتاً مانده این سرفصل در آخرین مرحله حسابداری دولتی با اعتبار مصرف شده تسویه می گردد. اعتبار مصرف شده

در آخرین مرحله حسابداری دولتی هنگامی که تمامی پرداختها به حساب هزینه قطعی منظور گردید در ثبتهای بودجه ای اندوخته تعهدات احتمالی و اندوخته پرداختهای غیرقطعی که قبلاً بستانکار شده بودند بدهکار شده و با این سرفصل تسویه می شوند.



### ❁ اصول حاکم بر حسابداری دولتی:

#### 1) اصول لزوم نگهداری حساب های مستقل :

در موسسات دولتی لزوم نگهداری حساب های مستقل به منظور تفکیک برنامه ها و فعالیت های که از محل درآمد های خاص تامین مالی می شوند الزامی است .

هر حساب مستقل عبارت است از:

وجوه نقد یا سایر داراییها و منابع مالی که برای اجرای برنامه ها و عملیات معین یا جهت نیل به اهداف مشخص طبق قوانین و مقررات اختصاص داده شده است.

هر حساب مستقل یک واحد حسابداری و مالی مستقلی را به وجود می آورد که خود شامل حساب های دایم و موقت می باشد. برخی از حساب های مستقل متضمن درآمد های پیش بینی شده، اعتبارات مصوب، اعتبارات تخصیص یافته و تعهدات قطعی نشده نیز می باشد که بایستی حساب آنها جداگانه نگهداری شود.

نوع حساب های مستقل مورد لزوم را قوانین و مقررات و مدیریت مالی دولتی با اتکا به استاندارد های متداول حسابداری دولتی تعیین مینماید. در عین حال باید توجه داشت که نگهداری حساب های متعدد و غیر ضروری برای وجوه دریافتی موجب انعطاف نا پذیری و پیچیدگی سیستم حسابداری و نارسایی در مدیریت دولتی می گردد، لذا باید تعداد این حساب ها را بر اساس قوانین و مقررات و با توجه به نوع وظایف و فعالیت های سازمان مربوط در حد مورد لزوم تعیین نمود

#### 2) اصل حسابداری بودجه ای:

در یک موسسه دولتی می بایست هزینه ها و درآمد ها و سایر منابع تأمین اعتبار در یک سال (در سال مالی قبل) پیش بینی شده و پس از تصویب آن توسط مجلس شورای اجرای وظایف محوله اقدام نماید. در زمان انحلال، ادغام، ترکیب وضعیت دارای موسسات مذکور نیز توسط قانون تعیین تکلیف میشود.

مجلس شورای (در قالب قانون بودجه سالانه کل کشور) در طی سال مالی بعد بتدریج با دریافت اعتبارات مصوب و تخصیص اعتبار از سوی سازمان مدیریت و برنامه ریزی و خزانه معین استان و صدور درخواست وجه عهده خزانه و دریافت وجه نقد از خزانه، صرف هزینه های مصوب همان موسسه شود. برای اعمال کنترل های لازم این مراحل سیستم حسابداری دولتی باید امکان اعمال کنترل بودجه ای را از طریق مقایسه درآمدها و هزینه های واقعی با ارقام پیش بینی شده در بودجه مصوب فراهم گردد.

این کنترل از طریق ثبت و نگهداری حساب های بودجه ای که در آنها ارقام بودجه ای شامل درآمد های پیش بینی شده از منابع مختلف و اعتبارات مصوب و اعتبارات تخصیص یافته و ... انعکاس می یابد، اعمال می گردد

3) اصل تقدم قوانين و مقررات :

در کلیه مراحل حسابداری، تبعیت از استاندارد های حسابداری و قوانین و مقررات ضروری است، در حسابداری دولتی چنانچه نظر قانون گذار و یا مقررات اجرایی سازمانها با استاندارد های حسابداری تناقض داشته باشد قوانین و مقررات مرجع و لازم الرعایه است. چون این قوانین و مقررات خط مشی کلی بودجه سالانه کشور را تعیین میکند و یک یا چند اصل از اصول متداول حسابداری یا استاندارد های حسابداری نمیتواند مانع رعایت قوانین و مقررات مصوب باشد

4) اصل تفکیک اقلام ثابت :

در حسابداری دولتی باید اقلام ثابت مانند هزینه های سرمایه ای و بدهی های بلند مدت در گروه حساب های مستقل و متمایز از عملیات جاری نگهداری شود. علت این است که اقلام دارایی ثابت معمولاً قابل مصرف برای هزینه های جاری نمی باشد. در موسسات دولتی، هنگام خرید اموال، ماشین الات، تجهیزات، هزینه های انجام شده برای تحصیل این دارایی ها در قالب اعتبارات مصوب و تخصیص اعتبار هزینه ای و تملک دارایی های سرمایه هی پیش بینی شده و تحت همان سرفصل از خزانه وجه دریافت و خرج میشود و موسسات دولتی مکلفند هزینه ها را به همان صورتی که به تصویب رسیده است مصرف کنند

5) اصل عدم وجود حساب سرمایه:

در نظام حسابداری دولتی چون کلیه هزینه های تاسیس، توسعه و تکمیل و بهره برداری و نگهداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی از محل بودجه کل کشور تأمین میشود، بدین ترتیب افراد و اشخاص اعم از حقیقی و یا حقوقی نسبت به اموال و دارایی های تحصیل شده مالکیت نداشته و سهامدار موسسات دولتی نمیشود. به عبارت دیگر دولت برای تاسیس یک سازمان یا موسسه دولتی یا دستگاه اجرایی سرمایه اولیه به نام سهام سرمایه یا سهم الشرکه اختصاص نمیدهد بلکه هزینه های مورد نیاز در بودجه کل کشور در هر سال پیش بینی شده و در صورت تصویب مجلس شورای اسلامی این موسسات توسط یک وزارتخانه یا موسسه دولتی یا نهاد دولتی دیگر در قالب اعتبارات مصوب نسبت به انجام هزینه های مورد نیاز اقدام و موسسه دولتی را تشکیل داده و بر اساس قانون بودجه در اختیار همان وزارتخانه یا موسسه دولتی یا موسسات دولتی دیگر قرار داده میشود تا نسبت به اجرای وظایف محوله اقدام نماید. در زمان انحلال، ادغام، ترکیب و وضعیت داراییها موسسات مذکور نیز توسط قانون تعیین و تکلیف میشود

6) اصل حسابداری نقدی تعدیل شده:

مبنای حسابداری مورد عمل در حسابداری دولتی در ایران، روش نقدی تعدیل شده است که به موجب آن ثبت درآمد ها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه ها در دوره پرداخت وجوه نقد بابت تعهدات ایجاد شده صورت میگیرد. شرط تحقق و ثبت درآمدها در این مبنا ی حسابداری قابل اندازه گیری و قابل وصول بودن مبلغ تشخیص داده شده در کوتاه مدت میباشد.



- ❁ علل لزوم استناد به اسناد کتبی برای تحقق و ثبت فعالیت‌های مالی در سازمانهای دولتی
- ۱) اطمینان از ثبت کلیه فعالیت‌های مالی سازمانهای دولتی در حسابها و دفاتر
  - ۲) امکان تهیه اطلاعات، صورتحسابها و گزارشهای مالی دقیق تر و صحیح تر
  - ۳) تسهیل حسابرسی



### ❁ حساب مستقل

هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه ای از حسابهای متوازن می باشد که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته ها، مازاد به طور کلی، منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیتها و عملیات خاص یا نیل به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند، ثبت می شود



### ❁ شروط لازم و کافی ایجاد هر حساب مستقل

- ۱) وجود یک واحد مالی مستقل شامل وجوه نقد و سایر دارایی هایی که طبق مقررات به مقاصد و مصارف معین و یا برنامه ها، فعالیتها و طرحهای خاص تخصیص یافته اند.
- ۲) وجود یک واحد حسابداری دوطرفه مستقل که فعالیتهای مربوط به واحد مالی مستقل در آن ثبت می شوند.



### ❁ انواع حسابهای مستقل :

- |   |   |                |
|---|---|----------------|
| الف - وجوه دولتی  | ب - وجوه سرمایه ای                                | ج - وجوه امانی |
| حساب مستقل برای وجوه دولتی معمولاً شامل حسابهای مستقل زیر می باشد : |   |                |
| ۱) حساب مستقل عمومی   | ۲) حساب مستقل درآمد اختصاصی                       |                |
| ۳) حساب مستقل پروژه های عمرانی                                      | ۴) حساب مستقل تامین مالی و بازپرداخت دیون بلندمدت |                |
| ۵) حساب مستقل وجوه دریافتی بابت خدمات خاص                           |   |                |



### ❁ حساب مستقل عمومی

یک واحد حسابداری و مالی مستقل است که در آن فعالیت‌های مالی مربوط به داراییها، درآمد ها و منابع معینی که طبق مقررات برای تامین مالی عملیات، فعالیتها، خدمات جاری، عادی و عمومی هر سازمان دولتی یا غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می گیرند ثبت می شوند.

این حساب ممکن است عناوین دیگری چون: "حساب مستقل عملیاتی"، "حساب مستقل جاری نامحدود"، "حساب مستقل درآمد عمومی" یا "حساب مستقل کل تیز داشته باشد.

مالیاتها، عوارض، جرایم، کمکهای دریافتی از دولت، حق الزحمه خدمات و سایر دریافتها معمولاً منابع حساب مستقل عمومی و هزینه های مربوط به اجرای برنامه ها، فعالیتها و عملیات جاری سازمان دولتی معمولاً مصارف این حساب مستقل را تشکیل می دهند.



❁ تفاوتهای حساب مستقل عمومی با واحدهای حسابداری مستقل در حسابداری بازرگانی

(۱) این حساب مستقل علاوه بر حسابهای عادی، شامل حسابهای بودجه ای برای ثبت درآمد های پیش بینی شده، اعتبارات مصوب و تعهدات قطعی نشده می باشد.

(۲) هزینه های حساب مستقل عمومی معمولاً به منظور تحصیل درآمد انجام نمی شود بلکه هدف اصلی اجرای برنامه ها، فعالیتها و عملیاتی است که در بودجه مصوب پیش بینی شده است بنابراین اصل "تطبیق هزینه ها با درآمد های دوره مالی" به منظور تعیین سود ویژه که هدف اصلی موسسات بازرگانی است، در حسابداری حساب مستقل عمومی دارای کاربرد نیست.

(۳) با وجود اینکه حساب مستقل عمومی دارای عمر نامحدود می باشد، تداوم فعالیتهای مالی حساب مستقل مذکور مستلزم تصویب بودجه سالانه است.

(۴) در حساب مستقل عمومی شناخت درآمد معمولاً بر اساس یکی از مبانی حسابداری تعهدی تعدیل شده یا نقدی صورت می گیرد.



❁ حساب مستقل درآمد اختصاصی

معمولاً برای ثبت فعالیتهای مالی مربوط به دریافت و مصرف درآمد های خاصی که معمولاً برای مصارف و مقاصد عملیاتی معین وصول می گردند نگهداری می شود. خصوصیات این حساب مستقل اساساً مشابه با حساب مستقل عمومی می باشد و فعالیتهای مالی آن تا زمانی که مجوز قانونی ایجاد حساب مستقل و وصول درآمد های آن به قوت خود باقی است ادامه می یابد.



❁ حساب مستقل پروژه های عمرانی

این حساب مستقل جهت ثبت فعالیتهای مالی مربوط به وجوه و منابع مالی که برای ایجاد یا خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات سرمایه ای اساسی به مصرف می رسند نگهداری می شود. بنابراین این حساب مستقل شامل دریافتها و پرداختهای حاصل از فروش اوراق قرضه عمومی صادره جهت خرید یا احداث اموال و تجهیزات سرمایه ای و کمکهای دریافتی و وجوه انتقالی از سایر حسابهای مستقل برای پروژه های عمرانی می باشد.

عمر این حساب مستقل از تاریخ تصویب قانونی هر پروژه شروع و تا تاریخ تکمیل پروژه و انتقال رسمی دارایی های سرمایه ای به سازمان دولتی ادامه می یابد، ولی حسابهای اسمی حساب مستقل مذکور جهت تسهیل در تهیه صورتهای مالی سالانه معمولاً در پایان سال بسته می شوند.

دارایی های ثابت یا بدهی های بلندمدت حاصل از اجرای پروژه ها معمولاً در حساب مستقل پروژه های عمرانی ثبت نمی شود ولی دارایی هایی که به وجه نقد تبدیل و برای پروژه مصرف می شوند در حساب مستقل مذکور منعکس می گردند. به همین ترتیب فقط بدهیهایی که باید از محل داراییهای حساب مستقل پرداخت شوند در این حساب مستقل نگهداری می شوند. در نتیجه مازاد این حساب



مستقل نمایانگر مابه التفاوت داراییهای جاری با بدهی های جاری یا به عبارت دیگر نشان دهنده وجوه و منابع مالی موجود برای انجام هزینه های حساب مستقل مذکور می باشد.



#### ✽ حساب مستقل تامین مالی و بازپرداخت دیون بلندمدت

در این حساب مستقل فعالیتهای مالی مربوط به منابع مالی و درآمد هایی که برای بازپرداخت اصل و فرع اوراق قرضه و بدهیها و تعهدات بلندمدت عمومی وصول می گردند ثبت می شود.

در این حساب مستقل علاوه بر حسابهای عادی، حسابهای بودجه ای مربوط به درآمد های پیش بینی شده و اعتبارات مصوب نیز ثبت می شوند ولی نگهداری حساب تعهدات قطعی نشده ضرورتی ندارد زیرا مشخص است که اعتبارات مصوب فقط جهت بازپرداخت دیون و اوراق قرضه بلندمدت مصرف می شوند.

درآمد ها و منابع مالی حساب مستقل مذکور شامل مالیاتهای قابل وصول و سود سرمایه گذاری های انجام شده می باشد. فعالیتهای مالی این حساب مستقل معمولاً با استفاده از حسابداری تعهدی تعدیل شده ثبت می شود و ترازنامه آن مانند حساب مستقل عمومی و پروژه های سرمایه ای فقط شامل دارایی های جاری و بدهیهای جاری می باشد.

حسابهای دیون بلندمدتی که از محل منابع مالی این حساب مستقل بازپرداخت می گردند بجای انعکاس در حساب مستقل مذکور معمولاً در گروه بدهیهای بلندمدت عمومی ثبت می شوند.



#### ✽ حساب مستقل وجوه دریافتی بابت خدمات خاص

این حساب که "حساب مستقل عوارض مخصوص" نیز نامیده می شود برای ثبت عملیات حسابداری آن گروه از خدمات و تاسیسات عمومی نگهداری می شود که تمام یا قسمتی از منابع مالی ایجاد یا تحصیل آنها از محل مالیاتها، عوارض و یا سایر وجوه وصولی از صاحبان اموال و مستغلات استفاده کننده از خدمات و تاسیسات مذکور تامین می شود.

وجوه قابل وصول از صاحبان اموال منتفع از تاسیسات ایجاد شده ممکن است توسط سازمان دولتی به اقساط طویل المدت دریافت شود بنابراین احتمال دارد این حساب مستقل وامهایی از بانکها و سایر موسسات مالی دریافت نماید. سود و بهره وامهای دریافتی معمولاً به حساب هزینه دوره مالی که موعد پرداخت آنها فرا رسیده است منظور می گردد. به همین ترتیب شناخت درآمد حاصل از مالیاتها و عوارض قابل وصول از صاحبان اموال در سالی که موعد دریافت آنها فرارسیده است صورت می گیرد.

دارائی های ثابتی که از محل منابع مالی مستقل وجوه دریافتی بابت خدمات خاص خریداری یا احداث می شوند معمولاً در این حساب مستقل ثبت نمی گردند.

عمر مفید این حساب معمولاً تا پایان عملیات مالی مربوط به دریافت مالیاتها و عوارض مخصوص، خرید یا احداث دارایی ثابت از محل درآمد مذکور و بازپرداخت دیون و وامهای دریافتی دارای تداوم باشد.



#### ✽ حسابهای مستقلی که در ایران نگهداری می شوند:

ب - حسابهای مستقل برای وجوه امانی

الف - حسابهای مستقل برای وجوه دولتی

الف - حسابهای مستقل برای وجوه دولتی :

این نوع حسابهای مستقل که منابع مالی آنها را مالیاتها، عوارض و سایر وجوه درآمد های عمومی و اختصاصی متعلق به دولت و سازمانهای دولتی تشکیل می دهند دربرگیرنده حسابهای مستقل زیر می باشند:

(۱) حساب مستقل وجوه جاری (۲) حساب مستقل وجوه عمرانی (۳) حساب مستقل وجوه اختصاصی

#### حساب مستقل وجوه جاری

در ایران هر وزارتخانه یا موسسه دولتی مکلف است برای ثبت عملیات وصول و مصرف وجوهی که از محل اعتبارات جاری مصوب از خزانه داری کل دریافت می کنند حساب مستقلی تحت عنوان حساب مستقل وجوه جاری نگهداری می نمایند.

حساب مستقل وجوه جاری بعد از تصویب بودجه عمومی توسط قوه مقننه، ابلاغ اعتبارات مصوب به سازمان دولتی و دریافت وجه از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته ایجاد می شود. حساب مستقل وجوه جاری شامل دریافتها و پرداختهای مربوط به هزینه هایی که اعتبارات آنها خارج از بودجه مصوب موسسات دولتی و در ردیفهای عمومی بودجه دولت پیش بینی گردیده اند نیز می باشد. اعتبارات مذکور معمولاً برای پرداخت هزینه های متفرقه، کارمزد، سود وامهای دریافتی و پرداخت دیون و تعهدات سالهای قبل سازمانهای دولتی به تصویب می رسند.

فعالیتهای مالی این حساب مستقل معمولاً بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده ثبت می شوند و نحوه نگهداری حسابها، تهیه صورتهای مالی، انجام هزینه ها و سایر پرداختهای آن تابع قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت می باشد. این حساب مستقل شامل حسابهای متوازن بودجه ای و حسابهای عادی می باشد.

#### حساب مستقل وجوه عمرانی

هر وزارتخانه یا سازمان دولتی برای هر یک از طرحهای عمرانی مورد اجرای خود باید حساب مستقلی نگهداری نماید که شامل حسابهای متوازن بودجه ای و حسابهای عادی می باشد. مصارف این حساب مستقل از درآمد های عمومی دولت تامین می شود و نحوه نگهداری حسابها، تهیه صورتهای مالی سالانه و انجام هزینه های آن تابع قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، قانون بودجه سالانه کشور و مقررات دیگری است که در طرح مصوب مشخص گردیده اند.

#### حساب مستقل وجوه اختصاصی

این حساب مستقل برای نشان دادن حسابهای مربوط به دریافت و مصرف وجوه و درآمد های اختصاصی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت همین عنوان منظور می گردد نگهداری می شود. نحوه ثبت حسابها، تهیه صورتهای مالی و انجام هزینه ها از محل منابع حساب مستقل وجوه اختصاصی تابع مقررات خاص مربوط به تحصیل درآمد های اختصاصی و همچنین قوانین و مقررات عمومی دولت می باشد.

ب - حسابهای مستقل برای وجوه امانی :

واحدهای حسابداری و مالی مستقلی هستند که سازمان دولتی نگهدارنده آنها ملزم می باشد فعالیتهای مربوط به وجوه و اموالی را که بدون داشتن حق مالکیت بر آنها برای مصارف خاص در اختیار خود گرفته است در آنها ثبت نماید.



❁ منابع اصلی حساب مستقل برای وجوه امانی :

(۱) وجوه دریافتی توسط صندوقهای بازنشستگی، وظیفه، تامین اجتماعی، پس انداز، بیمه و غیره از کارکنان دولت و از محل اعتبارات مصوب سازمانهای دولتی طبق مقررات مربوط

- ۲) مالیاتها، عوارض و سایر وجوه دریافتی توسط یک سازمان دولتی با حساب مستقل به نمایندگی از طرف دولت و سایر سازمانها و حسابهای مستقل
- ۳) سپرده هایی که به عنوان تضمین یا وثیقه در اجرای مقررات و قراردادهای منعقد شده توسط سازمانها و حسابهای مستقل از اشخاص حقوقی و حقیقی دریافت می شوند.
- ۴) هدایا، کمکها و اعانات دریافتی توسط سازمانها و حسابهای مستقل جهت صارف خاص
- ۵) درآمدها و منابع حاصل از سرمایه گذاریهای انجام شده در سهام شرکتها، اوراق قرضه، اموال غیرمنقول و غیره
- ۶) وجوه و اموال موقوفه که برای مصارف خاص در اختیار سازمان دولتی قرار می گیرد.

وجوه امانی به صورت حسابهای مستقل زیر در سازمانهای دولتی ایران نگهداری می شود:

- ۱) حساب مستقل پرداخت حقوق بازنشستگان  
۲) حساب مستقل وجوه سپرده  
۳) حساب مستقل صندوق بازنشستگی  
۴) حساب مستقل صندوق پس انداز و وام

#### حساب مستقل پرداخت حقوق بازنشستگان

این حساب مستقل معمولاً شامل حسابهای متوازن دریافت از صندوق بازنشستگی مربوط و پرداخت حقوق به بازنشستگان و حسابهای بانکی مربوط می باشد.

#### حساب مستقل وجوه سپرده

این حساب مستقل شامل حسابهای متوازن مربوط به دریافت و استرداد سپرده ها و تضمینهایی است که موسسات دولتی از اشخاص حقیقی یا حقوقی در موارد مختلف دریافت یا از مبالغ قابل پرداخت به آنها کسر می نمایند. شرایط دریافت، نگهداری حسابهای بانکی و استرداد یا ضبط این سپرده ها معمولاً در قانون محاسبات عمومی و مقررات اجرایی آن و قراردادهای پیش بینی شده است.

#### حساب مستقل صندوق بازنشستگی

این حساب مستقل در هر صندوق بازنشستگی مربوط به کارکنان دولت جهت ثبت فعالیتهای مالی مربوط به وصول کسور بازنشستگی کارکنان از سازمان دولتی مربوط و سایر دریافتها و پرداخت حقوق بازنشستگی و وظیفه به کارکنان بازنشسته و وظیفه بگیر ایجاد می شود

#### حساب مستقل صندوق پس انداز و وام

بعضی سازمانهای دولتی طبق مقررات مکلفند همه ماهه مبلغ یا درصد معینی از حقوق کارکنان کسر و مبالغ معینی بابت سهم سازمان دولتی از محل اعتبارات مصوب خود بر آن بیفزایند و جمع مبالغ مذکور را به حساب صندوق واریز نمایند. اندوخته های مذکور معمولاً در صورت بازنشستگی، بازخرید خدمت یا از کارافتادگی مستخدم طبق مقررات به وی پرداخت می گردد.



#### ❁ لزوم نگهداری حسابهای مستقل

علت اصلی نگهداری حسابهای مستقل آن است که سازمانهای دولتی باید برای درآمد و سایر منابع مالی که برای مصارف خاص و محدود طبق قوانین و مقررات دریافت می نمایند واحدهای حسابداری جداگانه ایجاد نمایند.



#### ❁ خصوصیات لازم برای سیستم حسابداری دولتی

سیستم حسابداری دولتی باید امکان ارائه وضعیت مالی و نتیجه عملیات مالی حسابهای مستقل و گروه حسابهای دارائیهای ثابت عمومی و بدهیهای بلندمدت عمومی متعلق به هر سازمان دولتی را طبق اصول و استانداردهای حسابداری و نیز امکان بررسی و حسابرسی صورتهای مالی را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و بودجه ای در انجام، ثبت و طبقه بندی فعالیتهای مالی فراهم آورد.



#### ❖ ساختار امور مالی (ذیحسابی) دستگاههای اجرایی

در سیستم مالی غیردولتی وجود نقدینگی در درجه اول اهمیت قرار دارد و موسسات غیردولتی همواره تصمیمات مالی خود را در درجه اول بر اساس نقدینگی اتخاذ میکنند، اما در بخش دولتی چنین نیست و پرداخت وجه از طریق خزانه تحت عنوان تخصیص اعتبار از یک طرف و مراحل حسابداری دولتی بر اساس قانون محاسبات عمومی از طرف دیگر، چرخه عملیات مالی را به گونه ای دیگر تنظیم میکند و عملاً در سیستم مالی دولت وجوه نقدینگی در درجه دوم مورد اهمیت قرار میگیرد

سیستم مالی دستگاههای اجرایی تابع سیستم تزریق وجه نقد از خزانه به مجموعه بوده و چون این تزریق از لحاظ زمانی ممکن است تأخیر داشته باشد، لذا انجام عملیات دستگاه که بار مالی دارد، نباید به این امر وابسته باشد و البته این در قانون محاسبات عمومی پیش بینی شده است و مرحله تعهد قبل از هزینه آورده شده است .



#### ❖ ثبت های حسابداری دولتی به تفکیک هر مرحله به شرح جدول زیر است:

تشخیص	تأیید برگ درخواست خرید توسط رئیس دستگاه و ثبت مالی در دفاتر ندارد.
تأمین اعتبار	انطباق با قوانین و مقررات مالی دولت، وظیفه ذیحساب ثبت های مربوط به تأمین اعتبار در دفاتر مالی
تعهد	انجام خرج، وظیفه کارپرداز و عامل تعیین شده از طرف رئیس دستگاه و ثبت مالی در دفاتر ندارد.
تسجیل	تأیید منحنی خرج بدون نظر مالی و اظهار نظر فنی، وظیفه رئیس دستگاه و در دفاتر مالی ثبت ندارد.
حواله	دستور کتبی پرداخت و اعلام رسمی پذیرش خرید تعهد شده، وظیفه رئیس دستگاه و در دفاتر مالی ثبت ندارد.
درخواست وجه	درخواست وجه مورد نیاز از خزانه توسط ذیحساب بر اساس رقم ذکر شده در حواله و سایر اسناد مالی مثبت و ثبت در دفاتر مالی
هزینه	پرداخت وجه به ذینفع و همزمان با آن ثبت در دفاتر مالی



#### ❖ تعریفی قانونی مراحل حسابداری دولتی و مسئولیتهای مدیران (رئیس دستگاه اجرایی و ذیحساب)

تشخیص (ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی کشور)

تشخیص عبارت است از: تعیین کالا و خدمات و سایر پرداختهائی که در تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجراء برنامه های دستگاه های اجرائی ضروری است . مسئولیت این مرحله به عهده رئیس دستگاه اجرایی است .

تأمین اعتبار (ماده ۱۸ قانون م.ع.ک)

تأمین اعتبار عبارت است از تخصیص تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین . اعتبار مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین در بودجه مربوط به تصویب می رسد . مسئولیت این مرحله به عهده ذی حساب است .

تعهد (ماده ۱۹ قانون م.ع.ک)

تعهد عبارت است از الزاماتی بر ذمه دولت ناشی از تحویل کالا یا انجام دادن خدمت، اجراء قراردادهای منعقد، احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح و پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در مجامع بین‌المللی یا سازمان‌ها با اجازه قانون. تعهد هنگامی متحقق می‌شود که یکی از حالات فوق وجود پیدا کند. مسئولیت این مرحله به عهده رئیس دستگاه اجرایی است.

تسجیل (ماده ۲۰ قانون م.ع.ک)

تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به‌موجب اسناد و مدارک اثبات‌کننده بدهی. نکاتی که بایستی در این مرحله رعایت گردد عبارت‌اند از اینکه اولاً هر تسجیل متکی به مدارک و اسناد مثبت باشد و ثانیاً انجام تشریفات که قوانین و مقررات پیش‌بینی کرده است درباره آن صورت پذیرد. مسئولیت این مرحله به عهده رئیس دستگاه اجرایی است.

حواله (ماده ۲۱ قانون م.ع.ک)

حواله اجازه‌ای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرائی محلی و یا نهادهای عمومی غیردولتی و یا سایر دستگاه‌های اجرائی برای تأدیه تعهدات و بدهی‌ها قابل پرداخت از محل اعتبار مربوط عهده ذی‌حساب در وجه ذی‌نفع صادر می‌شود. مسئولیت این مرحله به عهده رئیس دستگاه اجرایی است.

درخواست وجه (ماده ۲۲ قانون م.ع.ک)

درخواست وجه سندی است که ذی‌حساب برای دریافت وجه به‌منظور پرداخت حواله‌های صادر شده صادر می‌کند.

هزینه (ماده ۲۳ قانون م.ع.ک)

عبارت است از پرداخت‌هایی که به‌طور قطعی به ذی‌نفع در قبال انجام تعهد و یا تحت‌عنوان کمک و یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می‌پذیرد.



#### ❁ واحدهای تابعه ذی‌حسابی - امور مالی

درامور مالی دستگاهها اجرایی فرایندهای زیر بطور مستقل فعالیت می‌کنند که این فرایندها باهم داخلی ندارند و غالباً توسط یک یا چند نفر (در صورت محدود بودن) و یا هر واحد مجزا، (در صورت بزرگ بودن)، انجام می‌شوند.

۱- واحدهای اعتبارات: مسئول هماهنگی با سازمان مدیریت و برنامه ریزی و ثبت اعتبارات در قالب موافقت نامه و تخصیص اعتبار در دفاتر اعتبارات، همچنین تأمین اعتبار برای هر خرج معین با در نظر گرفتن رقم موافقت نامه و رقم تخصیص.

۲- واحد دریافت و پرداخت: کنترل حسابهای بانکی، مغایرت گیری و صدور چک و پرداخت به ذینفع

۳- دبیرخانه: ارسال و مراسلات و بایگانی اسناد مالی

۴- سپرده: مسئول نگهداری آمار سپرده های دریافتی، استرداد سپرده و تنخواه گردان مربوطه

۵- درآمد اختصاصی: در دستگاههای اجرایی که با تعریف درآمد اختصاصی، دارای اینگونه درآمد های ورودی و هزینه های خروجی نگهداری و ثبت میشوند

۶- خانه های سازمانی: نگهداری آمار و تعداد خانه های سازمانی، اجاره بهای دریافتی و ثبت های مالی مربوطه و هزینه کرد در رابطه با خانه های سازمانی و ثبت های مالی مربوطه

۷- واحدهای: مسئول نگهداری آمار هدایای وصولی به دستگاههای اجرایی از طرف افراد نیکوکار و نحوه هزینه کرد آنان توسط دستگاههای اجرایی و ارائه گزارش های مربوط

۸- بازنشستگان: کلیه دریافت ها و پرداختهای مربوط به بازنشستگان دستگاههای اجرایی و ارتباط با سازمان بازنشستگی و ثبتهای مالی مربوطه

۹- واحدهای: ثبت و نگهداری حساب اموال رسیده و فرستاده دستگاه اجرایی و انعکاس اموال حذف شده به علت اسقاط و بلا استفاده بودن.

۱۰- واحدهای: وظیفه ثبت و نگهداری و خرید و فروش اوراق بهادار دستگاه اجرایی مانند: شناسنامه، دفترچه عقد (عقدنامه) در اداره ثبت احوال



### حسابهای بانکی دستگاههای اجرایی

طبق اصول حاکم بر بودجه ریزی دولتی و به تبع آن حسابداری دولتی، که تأکید در جداسازی منابع درآمدی و کانالهای هزینه ای دولت دارند، باید کلید درآمدها و مخارج دولت (دستگاههای اجرایی) تحت نظارت و کنترل قرار گیرد. برای این منظور دستگاههای اجرایی موظفند با مجوز خزانه برای هر یک از منابع درآمدی خود به تفکیک و کانالهای هزینه ای خود به تفکیک افتتاح حساب نمایند. در نتیجه فرایند افتتاح حساب های بانکی دستگاههای اجرایی و انسداد حسابها در صورت عدم نیاز باید با مجوز خزانه باشد.

حسابهای بانکی در دستگاههای اجرایی بدو گونه اند:

#### الف) حسابهای غیر قابل برداشت (حسابهای درآمدی)

اینگونه حسابها توسط خزانه برای دستگاههای اجرایی افتتاح میشود. دستگاههای اجرایی که کسب درآمد میکنند، وجوه مربوط به این حسابها واریز میشود و از آنجا بطور خودکار و ماهانه، مانده موجودی این حسابها به حساب خزانه وجوه تمرکز درآمد عمومی واریز میشود. مثال واضح این گونه حسابها، حساب درآمدی ادارات امور مالیاتی شهرهای کشوری باشد. مالیاتهای گرفته شده از افراد در حسابهای درآمدی ادارات مالیاتی شهرهای مختلف کشور جمع آوری میشوند و بانکهای عامل بطور خودکار مانده این حسابها را به حساب درآمدی خزانه استان منتقل و مانده این حسابها نیز بطور خودکار به حساب تمرکز درآمد عمومی کشور منتقل میگردد. این حسابها دسته چک ندارند.

#### ب) حسابهای قابل برداشت

یا همان حسابهای جاری دستگاههای اجرایی که دارای دسته چک بوده و برای پرداخت کلیه هزینه ها، پیش پرداختها و علی الحسابها مورد استفاده دستگاه اجرایی قرار میگیرد. این حساب بانکی را در دستگاه های اجرایی بانک پرداخت می نامند زیرا کلیه پرداخت در حسابداری دولتی مترادف سرفصل هزینه است. این حسابها محل واریز وجوه اعتبارات دستگاههای اجرایی از طرف خزانه و محل هزینه کرد دستگاههای اجرایی بعد از انجام مراحل هفتگانه خرج و یا هرگونه پرداخت غیر قطعی طی این مراحل میباشد. به تفکیک پرداخت های دستگاههای اجرایی در گروه حسابهای مختلف، بانک پرداختها نیز متفاوت خواهند بود. مثلاً بانک پرداخت جاری در گروه حساب اعتبارات جاری، بانک پرداخت عمرانی در گروه حساب اعتبارات عمرانی، بانک پرداخت بازنشستگان و موظفین در گروه حساب بازنشستگان و موظفین و.....

\* انسداد این حسابها نیز حتماً باید با مجوز خزانه باشد و دستگاه اجرایی نمیتواند مستقیماً از بانک عامل درخواست افتتاح و یا انسداد حساب داشته باشد.

\* دسته چک های مربوط به حسابهای قابل برداشت دستگاه های اجرایی، حداقل دو امضایی است یعنی قابل عمل توسط بانک با حداقل دو امضاء میباشد. یک امضاء به این علت است که رئیس سازمان (دستگاه اجرایی) میتواند امضاء معاون یا معاونین خود را در چک ها اضافه کند و یا کلاً به آنها تفویض نماید ولی ذیحساب اجازه تفویض ندارد.



### بستن حسابهای پایان سال مالی

باتوجه به اصل سالانه بودجه و تأکید براین که ارقام بودجه هر سال مربوط به همان سال مال است و جز در موارد خاص (پژوهشی و دانشگاهی)، ارقام هر سال، باید در طی همان سال به مصرف برسند و در پایان سال مانده مصرف نشده باید به خزانه عمومی کشور بازگردانده شود، الزام افتتاح سرفصلهای هر گروه حساب در ابتدای سال و صفر کردن مانده آنها در پایان سال از لحاظ دفتری نیز در حسابداری دولتی وجود دارد، منتهی یک نکته نیز حائز اهمیت است و آن اینکه در طی مراحل حسابداری ممکن است خریدی از لحاظ زمانی خارج از یکسال صورت پذیرد، مثلاً قراردادی امسال بسته میشود و پیش پرداختی یا علی الحسابی داده شود، ولی خاتمه قرارداد به سال یا سالهای بعد موکول شود، در این حالت بحث سنواتی پیش میاید و وجه داده شده تا احتساب به هزینه قطعی قابل انتقال به سالهای بعد است و اینکار تا تسویه نهایی ادامه دارد. در این حالت در پایان سال اول، پرداخت های غیر قطعی بسته و در سالهای بعد با عنوان سنواتی افتتاح میشوند، بنابراین بستن حسابها در پایان سال مالی به دو بخش حسابهای نوع الف و حسابهای نوع ب تقسیم میشوند. حسابهای نوع الف) حسابهایی هستند که مربوط به خود سال مالی هستند که شامل اعتبار مصوب، اعتبار تخصیص یافته، اعتبار مصرف شده و..... می باشند که هم حسابهای بودجه ای و هم حسابهای مالی آنها در پایان سال مالی بابت های معکوس بسته میشود و چیزی به سال بعد منتقل نمیگردد.

حسابهای نوع ب) حسابهایی هستند که مربوط به تعهدات ناتمام دوره مالی هستند که عمدتاً شامل دو سرفصل پیش پرداخت و علی الحساب میشوند. این حسابها در پایان سال بسته و در شروع سال بعد با عنوان سنواتی انتقال میابند بدیهی است سرفصلهای بودجه ای و مالی مرتبط با آنها نیز با عنوان سنواتی به سال بعد انتقال میابد.



#### ✽ شریط انجام هزینه ها در سازمانهای دولتی

- ۱) هزینه های دولت و سازمانهای دولتی باید در محدوده درآمدهای شناسایی شده آنها تعهد و پرداخت گردند.
- ۲) هزینه های سازمانهای دولتی فقط در صورت وجود اعتبار در بودجه مصوب آنها و کافی بودن مانده مصرف نشده اعتبارات مصوب باید انجام شود.
- ۳) هزینه های سازمانهای دولتی باید با رعایت قوانین و مقررات و تشریفات پیش بینی شده (مانند قانون محاسبات عمومی در ایران) پرداخت شوند



#### ✽ معرفی زیر مجموعه و اهم گردش عملیات خزانه داری

خزانه داری، به عنوان یکی از واحدهای برجسته و مؤثر در امور دخل و خرج دولت محسوب می شود. خزانه علاوه بر تمرکز و پرداخت وجوه دستگاههای اجرایی، وظیفه هماهنگ کننده دریافتها و پرداختهای کشور را هم از نظر زمانی و هم از بعد مکانی، با برقراری مجموعه ای از کنترل های مالی را بر عهده دارد و نقش قابل ملاحظه ای نیز در تنظیم امور اقتصادی کشور ایفا می کند. با توجه به پیچیدگی و توسعه امور کشور، نقش خزانه در شرایط موجود، از گستردگی خاصی برخوردار است و در موضوع حسابداری دولتی، خزانه را عمدتاً با مفهوم صندوق یاد می کنند.

خزانه داری در سطح کلان و مرکزی با نام خزانه داریکل و در سطح استانها با نام نمایندگی های خزانه در استان (و یا نام جدید خزانه معین استان) فعالیت مینماید. در ادامه برخی از اهم وظایف خزانه معرفی خواهد شد که بعضاً "در خزانه داریکل و یا خزانه معین استانها کاربرد دارد."

اهم وظایف خزانه :

✽ جمع آوری وجوه درآمدهای عمومی، اختصاصی، سپرده ها و سایر وجوهی که قانوناً "بایستی در حسابهای خزانه داریکل متمرکز گردد از طریق ذیحسابیها و نمایندگیهای خزانه در استانها و تمرکز وجوه مذکور در حسابهای خزانه نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران .

- \* انتقال وجوه اعتبارات جاری ، عمرانی ، اختصاصی و نیز وجوه بازنشستگی ، سپرده ها و تنخواه گردان بحسابهای ذیحسابیها و نمایندگیهای خزانه در استانها بنا به درخواست آنها جهت انجام پرداختهای مربوط .
- \* افتتاح حسابهای بانکی برای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و همچنین موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی که از وجوه عمومی استفاده می نمایند.
- \* تهیه آمارهای روزانه ، ماهانه و سالانه دریافت و پرداخت خزانه .
- \* انجام امور وامها دریافتی و اعطائی دولت .
- \* دریافت وجوه درآمدهای شرکتهای دولتی که مشمول مقررات عمومی می باشند و تمرکز آن در حسابهای خزانه و انتقال وجوه مورد درخواست شرکتهای دولتی بحسابهای مربوط .
- \* همکاری با سازمان برنامه و بودجه در تهیه لایحه بودجه سالانه کل کشور و پیش بینی دریافتها دولت .



خزانه معین استانها (نمایندگیهای خزانه در استان )از بخشهای زیر تشکیل شده است که به تناسب چارت سازمانی ، نام قسمت یا گروه و یا اداره بخود میگیرند:

۱)بخش خزانه

۲)بخش تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری

۳)بخش نظارت مالی

۴)بخش اموال و اوراق بهادار

بخش خزانه

بخش خزانه ، دارای واحدهای زیر میباشد:

#### واحد درآمد عمومی : وظایف

۱. پیگیری در وصول درآمدهای استان و ارسال به حسابهای خزانه داریکل در موعد معین
۲. تهیه و ارسال گواهی تاییدیه درآمدهای عمومی وصولی به دستگاههای اجرایی
۳. صدور مجوز استردادها از محل درآمدها
۴. صدور مجوز جابجایی در حسابهای درآمد (موضوع اشتباه واریزی)
۵. صدور مجوز استرداد اضافه دریافتها
۶. درخواست استرداد وجه از خزانه کشور با توجه به بستانکاریهای اعلام شده از سوی خزانه .

#### واحد اعتبارات

#### الف )اعتبارات هزینه ای : وظایف

۱. پرداخت درخواست وجه های رسیده از ذیحسابان دستگاههای اجرایی (مطابق ماده 22 قانون محاسبات عمومی )
۲. صدور اعلامیه انتقال وجه به دستگاههای اجرایی .
۳. صدور اعلام وصول مانده های مصرف نشده اعتبارات هزینه ای .
۴. صدور فرم تنخواه گردان حسابداری و انتقال فرم مذکور به دستگاههای اجرایی ماده 54 قانون محاسبات عمومی .
۵. پرداخت تنخواه گردان موقت و حسابداری به دستگاههای اجرایی (ماده 54 قانون محاسبات عمومی )
۶. صدور فرم جذب و عملکرد اعتبارات هزینه ای دستگاههای اجرایی .
۷. ثبت اعلامیه های بانکی در دفتر معین اعتبارات .

#### ب )تملك دارائیهای سرمایه ای :وظایف



۱. دریافت درخواست وجه از ذیحسابیهای دستگاههای اجرایی و تامین اعتبار و پرداخت آن طبق مقررات در حدود بودجه مصوب .
۲. کنترل تخصیص و اعتبار دستگاههای اجرایی بر اساس ضوابط بودجه و دستورالعملهای صادره .
۳. تهیه گزارش عملکرد اعتبارات و ارسال آن برای اعضای کمیته تخصیص اعتبار .
۴. دریافت مانده های برگشتی مصرف نشده اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای .
۵. دریافت فرم جذب اعتبار از دستگاهها و ثبت در دفتر .
۶. پرداخت تنخواه گردان حسابداری به ذیحسابیهای دستگاههای اجرایی طبق ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی.

#### واحد پرداخت و صدور چک : وظایف

هریک از مسئولین اعتبارات سرمایه ای و هزینه ای درخواست وجه های واصله از ذیحسابی دستگاه اجرایی را پس از کنترل اعتبار مصوب و تخصیص ، تامین اعتبار نموده و با صدور سند حسابداری به واحد پرداخت ارسال می نماید . واحد پرداخت نیز بر اساس سندهای صادره وجه درخواستی را به شماره حسابهای ذکر شده در درخواست به حساب مذکور واریز می نماید . ضمناً هریک از درخواست وجه ها از حسابهای مربوط به خود در خزانه پرداخت می شود . بعضی از پرداختها مربوط به درآمد اختصاصی شرکتهای دولتی و دستگاههای اجرایی بوده که در قالب سقفهای تعیین شده از مرکز و یا پیش بینی شده در قانون بودجه قابل دریافت و پرداخت است .

#### واحد افتتاح حسابهای دولتی دستگاههای اجرایی : وظایف

انجام نظارت بر کلیه مراحل مربوط به افتتاح و تغییر امضاهای مجاز و انسداد حساب های دستگاه های اجرایی بر عهده خزانه معین استانها میباشد که واحد افتتاح حساب عهده دار اجرای آن میباشد.

#### واحد سپرده :وظایف

۱. تمرکز سپرده هایی که از دستگاه اجرایی واریز شده و عودت آنان پس از درخواست دستگاه اجرایی
۲. پرداخت تنخواه گردان رد وجوه سپرده به دستگاه اجرایی جهت پرداخت سپرده های اشخاص و پیمانکاران
۳. اعلام وصول سپرده های دریافتی بر اساس ریز اعلام شده از سوی دستگاه
۴. تأییدیه موجودی سپرده به دستگاهها در پایان سال

#### واحد تنظیم حسابها : وظایف

در این واحد صرفاً امور مربوط به تنظیم حسابهای خزانه و گزارش به خزانه داریکل صورت می گیرد

بخش تمرکز و تلفیق حسابهای دستگاه های اجرایی : وظایف

اساس کار این بخش حسابرسی کامل صورتحسابهای دستگاههای اجرایی است که در نهایت حسابهای نهایی به اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری ارائه می گردد .

۱. تحویل گرفتن صورتحسابهای عملکرد ماهانه و سالانه از دستگاههای اجرایی و اعلام وصول صورتحسابهای واصله
۲. اعلام موارد واخواهی صورتحسابهای رسیدگی شده دستگاههایی که در صورتحساب آنها موارد واخواهی موجود است .
۳. ارائه راهنماییهای لازم در خصوص نحوه استفاده از سرفصل حسابهای مستقل و نگهداری دفاتر و تنظیم حسابها و فرمهای لازم به دستگاه های اجرایی

۴. تهیه گزارشهای چابی و ذخیره شده بر روی دیسکت عملکرد اعتبارات هزینه و تملک دارائیهای سرمایه ای دستگاهها و ارسال آن به اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری و دیوان محاسبات استان.

۵. رسیدگی و کنترل اجرای صحیح روشها و ثبتهای حسابداری، کنترل صورتحسابهای نهایی دستگاههای اجرایی استان و ارسال نسخه کامل و جامع آن به اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری که در نهایت منجر به تهیه گزارش عملکرد کلیه دستگاههای اجرایی می شود

#### بخش نظارت مالی

این واحد زیر مجموعه ای از خزانه معین می باشد که در سطح نظام اداری و مالی کشور وظیفه نظارت بر حسن اجرای بودجه را بر عهده دارد که به موجب ماده ۹۰ ق.م.ع.ک اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات ق.م.ع.ک و سایر قوانین و همچنین به موجب تبصره ۵ ماده ۷۲ و ماده ۹۷ ق.م.ع.ک حسابهای مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی قبل از تصویب مراجع قانونی بر عهده این واحد می باشد .

اهم وظایف:

۱. اعمال نظارت لازم بر نحوه انجام وظیفه ذیحسابان دستگاههای اجرایی
۲. رسیدگی به موارد اختلاس، سوء استفاده از وجوه و اموال عمومی
۳. بررسی نارسائیهها و ناهماهنگیهای مشهود در گردش امور مالی دستگاه های اجرایی
۴. رسیدگی به پرونده های کسریها در رابطه با موجودیهای نقدی، اوراق بهادار و اعلام تخلف به مراجع صالحه و پیگیری موضوع تا حصول نتیجه نهایی .
۵. تهیه و تنظیم و ابلاغ دستورالعملهای مالی در خصوص نحوه اجرای قوانین و مقررات مالی کشور .
۶. اعزام بازرس به ادارات دولتی به منظور بررسی موجودی تنظیم حساب و اجرای صحیح مقررات و قوانین مربوط به اموال دولتی .

همچنین در بحث جابجایی ذیحسابان، نظارت مالی ناظر بر تغییر و تحول حسابهای مربوطه دستگاه های اجرایی مطابق با قوانین و مقررات مربوطه میباشد .

#### بخش اموال و اوراق بهادار وظایف :

۱. دریافت صورتحسابهای اموال رسیده و فرستاده از دستگاههای اجرایی مشمول آئین نامه اموال دولتی، به منظور نظارت و تمرکز حساب اموال بررسی آنها و نهایتاً اعلام وصول و یا واخواهی آن .
۲. دریافت فهرست اموال منقول غیر مصرفی دستگاههای اجرایی استان که در اجرای مواد ۱۰۷ و ۱۰۸ قانون محاسبات عمومی کشور به ادارات و سازمانها و شرکتهایی که ۱۰۰٪ سهام آنها متعلق به دولت است، انتقال می یابد و بررسی و مطابقت آنها با سوابق مربوط و صدور موافقت موضوع مواد مذکور .
۳. دریافت فهرست اموال امانی موضوع ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور از دستگاه تحویل گیرنده مال و پیگیری لازم جهت اعاده آنها پس از موعد مقرر در صورتجلسه تحویل .
۴. دریافت فهرست اموال اسقاط و مازاد بر نیاز که دستگاههای دولتی استان در اجرای ماده ۱۱۲ قانون م.ع.ک. به فروش می رسانند و بررسی مدارک احراز مالکیت و مجوز فروش و نتیجتاً اعلام اطلاع از فروش و یا واخواهی آنها .
۵. دریافت فهرست موجودی پایان سال انبار ادارات و سازمانهای دولتی در استان طبق فرم ۱۵ اموال و بررسی و مطابقت آن با دفاتر و مدارک و موجودی عینی انبار
۶. دریافت صورتجلسه تحویل و تحول بین امنای اموال به همراه فهرست اموال تحویلی و بررسی مطابقت آن با سوابق و در صورت وجود کسری در اموال پیگیری لازم تا حصول نتیجه
۷. نظارت دقیق بر اجرای صحیح مقررات مربوط، در انتصاب امنای اموال
۸. رسیدگی به درخواست حذف اموال از دفاتر اموال سازمانها و ادارات دولتی در سطح استان، بررسی و مطابقت مدارک حذف با مقررات و قوانین مربوطه و در صورت تائید آنها، اعلام اطلاع به دستگاه ذیربط برابر ماده ۳۵ آئین نامه اموال دولتی
۹. نظارت دقیق بر اجرای مواد ۳۸ و ۳۹ آئین نامه اموال دولتی، زمانی که اموال دولتی به هر علتی از بین میروند .

۱۰. دریافت فهرست و مشخصات اموال غیر منقول دولت از سازمانها و ادارات دولتی در سطح استان و پیگیری لازم جهت ارسال اصل اسناد مالکیت به اداره کل اموال دولتی مطابق دستور العمل ماده ۱۲۳ قانون م. ع. ک. .
۱۱. پیگیری های لازم در موارد اصلاح اسناد مالکیت اموال غیر منقول دولت برابر ماده ۲۶ آئین نامه اموال دولتی .
۱۲. تحویل انواع تمبر مالیاتی ، دادگستری و متفرقه به مراجع مربوطه
۱۳. تحویل انواع اوراق ثبتی به مراجع مربوطه
۱۴. نظارت بر اجرای صحیح قانون نحوه استفاده از اتومبیلهای دولتی و فروش اتومبیلهای زائد
۱۵. اعزام بازرس به ادارات و سازمانهای دولتی در اجرای ماده ۱۰۶ قانون محاسبات عمومی کشور به منظور بررسی، موجودی تنظیم حساب ، نحوه حفظ و حراست اموال دولت و اجرای صحیح مقررات و قوانین مربوط به اموال دولتی ، راهنمایی امنای اموال و رفع مشکلات اموالی آنان.

#### ✽ بایسته های صدور چک

چون غالباً چک را در جریان معاملات و داد و ستدها مبادله می کنند و برای یادآوری عواقب و الزامات قانونی مربوط به صدور چک و بیان نکاتی که اقدام به صدور چک را بهینه می سازد ، مبحث بایسته های صدور چک را در راهنمای حقوقی معاملات آورده ایم

چک چیست؟

به موجب تعریف ماده ۳۱۰ قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ چک نوشته ای که به موجب آن صادر کننده ، وجوهی را که در نزد محال علیه (بانک ) دارد کلاً یا بعضاً مسترد یا به دیگری واگذاری نماید.

چک چگونه سندی است؟

اساساً به هرنوشته ای که در مقام دعوی یا دفاع ، قابل استناد باشد سند گفته می شود و اسناد به اسناد عادی و اسناد رسمی تقسیم می شوند.

اسناد عادی اسنادی هستند که در ادارات ثبت اسناد و املاک یا دفاتر اسناد رسمی یا نزد مأمورین ذیصلاح دولتی صادر نشده اند . مانند مبیاعه نامه ی عادی که برای فروش یک آپارتمان یا خودرو تنظیم و امضاء می شود یا قراردادهای پیمانکاری و ...

اسناد رسمی اسنادی هستند که در ادارات ثبت اسناد املاک یا دفاتر اسناد رسمی یا نزد مأمورین ذیصلاح دولتی در حدود صلاحیتشان صادر می گردد . مانند سند رسمی مالکیت و سند رسمی ازدواج یا سند رسمی وکالت یا شناسنامه و گواهی نامه رانندگی و گذرنامه.

یکی از ارزش ها و آثار اسناد رسمی ، قابلیت اجرای آن از طریق اداره ی ثبت اسناد است بدون آنکه نیازی به رسیدگی و صدور حکم از دادگاه باشد.

با این توضیح که در فرض بروز اختلاف بین دو طرف یک معامله با سند عادی ، طرفین برای اثبات ادعای خود ناگزیرند به مراجع قضایی مراجعه و طرح دعوی نمایند و پس از طی تشریفات قانونی و اثبات ادعا و اخذ محکومیت طرف مقابل ، وی را مجبور به قبول ادعا و اجرای خواسته ی خود ( که در حکم صادره آمده است) نمایند.

اما در مورد اسناد رسمی که لازم الاجراء تلقی می شوند لازم نیست مدعی به مراجع قضایی مراجعه نماید . بلکه می تواند به ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مراجعه و تقاضای اجرای مفاد سند رسمی را بنماید . مانند موردی که زن با مراجعه به دفتر اسناد رسمی که عقد ازدواج را جاری و ثبت کرده تقاضای صدور اجرائیه در مورد مهریه می نماید و با طی مراحل مربوطه اموال همسرش را در مقابل مهریه ی مندرج در سند رسمی ازدواج ، توقیف و تملک می کند.

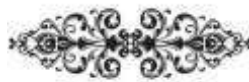
با توصیف فوق ، چک اساساً یک نوع سند عادی تجاری محسوب می شود . اما از آن جا که در داد و ستد های امروزه ، چک پس از پول مهمترین وسیله ی پرداخت و درواقع ؛ قائم مقام پول محسوب می شود و نقش مهمی در مبادلات اقتصادی و زندگی روزمره ی مردم و کسبه دارد قانونگذار کشورمان در جهت حمایت از این سند و حفظ حقوق دارندگان آن و تسهیل احقاق حقوق آنان به موجب ماده ۲ قانون صدور چک آن را از لحاظ امکان اجراء از طریق ادارات ثبت ، مانند اسناد رسمی و در حکم اسناد لازم الاجراء دانسته و قابلیت وصول وجه آن از این طریق را نیز به رسمیت شناخته است.

آیا برگه ی چک باید مشخصات خاصی داشته باشد؟

- بله ؛ هر برگه ی چک الزاماً بایستی مشخصات مندرج در قوانین و مقررات مربوطه را داشته باشد .ازجمله بایستی:
- الف- محل صدور آن مشخص باشد .امروزه بانک ها در هنگام چاپ دسته چک با قید نام خود و شعبه مربوطه این وصف را به طور پیش فرض رعایت می کنند.
- ب- تاریخ صدور چک بایستی در محل مشخص شده روی چک قید و نوشته شود .چکی که فاقد تاریخ صدور است اولاً :وجه آن قابل وصول از طریق بانک مربوطه نیست .ثانیاً :قابل تعقیب کیفری نیست.
- ج -چک بایستی به امضاء صادرکننده برسد .امضاء روی چک یا هرسند و نوشته ی دیگری بدین معنی است که آن سند و نوشته به امضاء کننده ، نسبت و قابلیت استناد پیدا کند .چکی که فاقد امضاء صادر کننده است ؛ قابلیت انتساب به وی و در نتیجه قابلیت وصول و اقدام را ندارد.
- د -روی هر برگه ی چک بایستی به میزانی که قانون مقرر کرده است تمبر مالیاتی باطل شده باشد .امروزه بانک ها به هنگام چاپ دسته چک به صورت پیش فرض این تکلیف را انجام می دهند .
- ه -قید کلمه ی چک روی هر برگ چک .امروزه بانکها به هنگام چاپ دسته چک این تکلیف را به صورت پیش فرض انجام می دهند.
- و -تعیین مبلغ به هنگام صدور چک ازسوی صادر کننده الزامی است .چکی که فاقد مبلغ است قابلیت اقدام از طریق بانک یا مراجع قضایی و ثبتی را ندارد.
- ز-ذکر نام و مشخصات شخصی که چک در وجه او صادر شده الزامی است .البته چک می تواند در وجه حامل باشد .در این صورت ، ارائه کننده ی چک به بانک ، دارنده ی آن شناخته خواهد شد .
- ح -ذکرنام ونام خانوادگی و در واقع مشخصات صاحب حساب که همان صادرکننده است روی هر برگ چک الزامی است .امروزه بانکها این تکلیف را به هنگام صدور دسته چک برای اشخاص به صورت پیش فرض انجام می دهند.
- ط -هر برگ چک بایستی دارای دو محل برای قید مبلغ باشد .یک محل برای قید مبلغ به حروف و یک محل برای قید مبلغ به عدد .این ویژگی به هنگام چاپ دسته چک بوسیله بانکها به صورت پیش فرض رعایت می شود.
- آشنایی با ویژگی ها و مشخصات فوق به شما کمک خواهد کرد که به هنگام دریافت چک از اشخاص ، اطمینان حاصل فرمایید که سندی که دریافت کرده اید چک می باشد و بتوانید تفاوت آن را از اسناد پرداخت دیگر از جمله حواله هایی که موسسات مالی و اعتباری یا قرض الحسنه یا تعاونی های اعتبار صادر می کنند تشخیص دهید.
- ممکن است برگه و نوشته ای شبیه به چک باشد ولی چک با اوصاف و ویژگی های مقرر قانونی نباشد .بنابراین توجه بفرمایید که حواله های صادره از موسسات مالی و اعتباری و تعاونی های اعتباری و صندوق های قرض الحسنه و برگه های دیگری که فاقد ویژگی ها و مشخصات فوق باشند چک محسوب نمی شوند و ارزش و آثار چک را ندارند.
- صدور چک برای صادر کننده چه مسؤولیتها و عواقبی را بدنبال دارد؟
- ۱ - غالباً صادر کننده را مسؤول و مکلف به پرداخت وجه مندرج در چک می نماید.
  - ۲ - اصولاً دارنده چک بدون آنکه محتاج دلیل یا سند دیگری باشد به همان مبلغی که در متن چک قید شده از صادر کننده ، بستانکار شناخته می شود.
  - ۳ - صادر کننده ی چک در مورد عدم پرداخت وجه چک ، دارای مسؤولیت کیفری و مستوجب تعقیب کیفری با مجازات حبس ، جزای نقدی و ممنوعیت از داشتن دسته چک ( درمورد چک یا چکهای بلامحل با ارزش بیش از ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال) خواهد شد.
  - ۴ - صادر کننده ی چک ، متعهد و مسؤول خواهد شد که در تاریخ صدور چک معادل وجه چک را در حساب بانکی خود نگه دارد و تمام یا قسمتی از آن را از حساب خود خارج ننماید.
  - ۵ - صادر کننده ی چک را در فرض عدم پرداخت وجه چک در سر رسید آن و در صورت صدور گواهی عدم پرداخت، مسؤول جبران خسارت تاخیر تادیه و خسارات و هزینه های دادرسی نسبت به دارنده ی چک خواهد نمود.
  - ۶ - اگر صادرکننده ی چک ، شخص حقوقی ( شرکت یا موسسه یا سازمان ) باشد برای مدیران و افرادی که چک را به مدیریت و نمایندگی از شخص حقوقی امضاء کرده اند علاوه بر مسؤولیت کیفری ، مستوجب مسؤولیت تضامنی جهت پرداخت وجه چک و خسارات دادرسی و تاخیر تادیه خواهد بود.

- ۷ - نام شخصی که چک بلامحل صادر نموده در فهرست و بانک اطلاعاتی مربوطه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران قرار خواهد گرفت و کلیه بانکهای کشور، قابلیت شناسایی او را از این طریق خواهند داشت.
- ۸ - اموال صادر کننده ی چک بلامحل، حتی قبل از صدور حکم از طریق مرجع قضایی به عنوان تامین دلیل در معرض توقیف قرار خواهد گرفت.
- ۹ - دارنده ی چک امکان خواهد داشت حتی بدون مراجعه به دادگاه، از طریق اجرای ثبت برای وصول وجه چک و توقیف اموال صادرکننده اقدام نماید.
- در تحریر و نوشتن متن و امضاء چک، چه نکاتی باید رعایت شود؟
- ۱ - بایستی به هنگام نوشتن چک از قلم خوردگی و مخدوش شدن چک پرهیز نمود. قلم خوردگی چک می تواند از موجبات مسوولیت و تعقیب کیفری برای صادرکننده ی چک محسوب شود. بنابراین بایستی عبارت و اعداد متن چک، بدون قلم خوردگی و با خطی خوانا و حتی الامکان زیبا نوشته شود.
- ۲ - تحریر تمام عبارات و اعداد متن چک حتماً با خط واحد و با خودنویس یا خودکار و با یک رنگ انجام شود. استفاده از دستگهای پرفراژ یا نرم افزارها و چاپگرهایی که امکان چاپ ارقام و عبارات روی برگه های چک را فراهم می کند نیز مفید خواهد بود.
- ۳ - مراقبت فرمایید به هنگام امضاء چک، امضای شما منطبق با نمونه امضای بانکی اتان باشد. بویژه اگر چند امضاء دارید، امضای روی چک را با همان نمونه امضای بانکی که هنگام افتتاح حساب معرفی کرده اید انجام دهید. توجه بفرمایید عدم مطابقت امضای روی چک با نمونه امضای بانکی می تواند مستوجب مسوولیت و تعقیب کیفری باشد.
- بسیار مطلوب است که هنگام معرفی امضاء به بانک یعنی زمانی که برای افتتاح حساب به بانک مراجعه می کنید و نیز هنگام امضاء چک، به خط خود نام و نام خانوادگی خود را داخل امضاء یا زیر امضاء یا کنار امضایان به عنوان بخشی از امضاء بنویسید. به عبارتی اگر امضاء شما مرکب از یک عبارت (نام و نام خانوادگی) و یک شکل (شکل و علامتی که به عنوان امضاء انتخاب کرده اید) باشد امکان جعل امضای شما بوسیله دیگران کاهش پیدا می کند و در صورت جعل، اثبات جعل و شناسایی جاعل را ساده تر می نماید.
- ۴ - اگر به عنوان مدیر و صاحب امضای مجاز شرکت یا یک شخص حقوقی، چک را امضاء می کنید در حالی که مندرجات متن چک را واحدها و افراد دیگری تنظیم کرده اند لازم است قبل از امضاء چک، صحت فرایند صدور چک و مستندات و سوابق آن را به ویژه در مورد چکهای با ارقام زیاد کنترل نمایید.
- توجه داشته باشید که وجود چک در دست دارنده ی چک به معنی بستانکاری وی از شما تلقی می شود و اثبات اینکه او واقعاً بستانکار نیست یا چک اشتهاً صادر شده یا اشتهاً به کسی تحویل شده یا در محاسبه و تحریر ارقام اشتباه شده با شما خواهد بود و تا زمانی که این امر را اثبات نفرمایید و حکم مربوطه را از دادگاه اخذ نکرده باشید مسوولیتهای کیفری و مدنی مربوطه از جمله پرداخت وجه آن چک، بعهده ی شما خواهد بود.
- ۵ - ذکر تاریخ به حروف، ارجحیت دارد اما اگر قصد دارید تاریخ را با حروف و اعداد بنویسید بهتر است تاریخ چک را به روز، ماه و سال (هم با حروف و هم با اعداد) بنویسید و دقت فرمایید بین تاریخ با حروف و تاریخ با اعداد مغایرت نباشد.
- ۶ - در نوشتن مبلغ چک دقت زیادی لازم است. معمولاً بیشترین قلم خوردگی متن چکها مربوط به تاریخ و مبلغ چک است. پس از آن که مبلغ چک از نظراتان قطعی شد آن را هم به حروف و هم به اعداد و به واحد رسمی پول کشور (ریال) و معادل آن به (تومان) تحریر و قید فرمایید.
- ۷ - بهتر است روی چک دقیقاً قید فرمایید که چک را بابت چه معامله ای یا چه تعهدی و در واقع از چه بابت صادر کرده اید. این امر به لحاظ اثباتی و از جنبه تعیین نوع و مورد معامله و تعهد بسیار با اهمیت است و ایفای تعهد یا ادای دین از ناحیه ی شما را ثابت می کند. به عنوان مثال اگر روی چک قید کنید (در وجه آقای... بابت خرید یکدستگاه سواری پراید موضوع مبیعه نامه شماره... مورخ...) بدینوسیله اثبات وقوع معامله راجع به آن خودرو و اثبات ایفای تعهد و پرداخت ثمن از ناحیه خود را امکان پذیر و آسانتر می کنید.
- البته قابل ذکر است که بانکها توجهی به شروط قید شده یا بابت و علت معامله نمی کنند و قانوناً ملزم به پرداخت وجه چک و عدم توجه به شروط هستند. موضوعی که مطرح شد از لحاظ قضایی و ادله اثبات دعوی دارای ارزش است.

- ۸ - حتماً به هنگام صدور چک توجه داشته باشید که بایستی معادل مبلغ چک در حساب بانکی خود اعتبار و به عبارت دیگر نقدینگی داشته باشید تا چک صادره از محل آن اعتبار وصول و پاس شود. به خاطر داشته باشید که صدور چک بلامحل جرم و مستوجب تعقیب کیفری و مجازات است.
- ۹ - همواره سعی کنید از چکهایی که صادر می فرمایید کپی، اسکن یا عکس تهیه و در سوابق خود نگهداری کنید. بویژه که امروزه با وجود امکاناتی همچون چاپگرهای چندکاره و موبایلهای مجهز به دوربین چنین اقداماتی به صورتی کاملاً ساده و سریع قابل انجام است.
- ۱۰ - در مواردی که چک را در ازای انجام تعهدات یا تحویل کالایی در آینده به طرف مقابل می دهید بهتر است از او رسید دریافت دارید. در مواردی که همزمان با تحویل کالا یا دریافت خدمات یا پس از آن چک می دهید این ضرورت به این اندازه وجود ندارد.
- ۱۱ - خود را عادت دهید که همواره و از جمله هنگام نوشتن متن چک عدد صفر را به صورت گرد و توخالی بنویسید به گونه ای که نقطه یا عدد ۵ خوانده نشود.
- ۱۲ - در تمام ستون ها و محل های روی چک که اعداد یا عباراتی نوشته می شود پس از نوشته و دقیقاً در پایان آن با کشیدن خط پررنگ ممتد یا با گذاردن علامت ضربدر در جاهای خالی، عبارت و اعداد را ببندید تا بدین ترتیب احتمال جعل و دستکاری متن چک کاهش پیدا کند.
- ۱۳ - بهتر است تمام قسمتهایی را که در روی چک نوشته اید با چسب نواری بپوشانید. امکان جعل چک را بدین ترتیب کاهش می دهید.
- ۱۴ - دسته چک و ته چکهای خود را در مکانی امن و به دقت نگه داری کنید و آن را از معرض رطوبت و آب و مواد شیمیایی و هرگونه خطر امحاء و مفقودی و سرقت دور نگه دارید.
- ۱۵ - از سپردن دسته چک خویش به اشخاص جداً پرهیز نمایید. اگر ضرورت اقتضاء می کند که دسته چک، نزد مدیر مالی شما یا هر شخص دیگری باشد از او تعهدنامه ای کاملاً شفاف که متضمن اقرار به وجود دسته چک با شماره... از حساب جاری شماره... بانک... شعبه... و با... برگه باشد با لحاظ تمام قیود و شروط امانتداری و حفظ اسرار تجاری و تعهد به عدم صدور بدون هماهنگی از وی دریافت و به میزانی که متناسب با حدود دسترسی وی به اموال و دارائی شماست از وی تضمین اخذ فرمایید.



#### ✻ کنترل های داخلی حسابهای بانکی

بالا بودن مانده حساب بانکها و تعدد حسابهای بانکی در دستگاههای دولتی، احتمال سوء استفاده از حسابهای بانکی را در این بخش دو چندان نموده و به همین جهت ضرورت توجه جدی و اعمال کنترل های داخلی به منظور پیشگیری از وقوع سوء استفاده های احتمالی در بخش دولتی بسیار احساس می شود و حساسیت و دقت بیشتری را طلب می نماید.

متأسفانه هر از چندگاهی شاهد جعل و سوء استفاده از چک های دولتی توسط افراد بی تعهد و سوء استفاده گر می باشیم که بدون شک وقوع این امر علاوه بر تضییع بیت المال، مشکلات بسیاری را برای عوامل شاغل در بخش مالی و شخص مسئول امور مالی ایجاد می کند. به همین جهت ضرورت دارد تمهیدات لازم به منظور اعمال کنترل های داخلی اندیشیده شده و شخص مسئول امور مالی توجه ویژه ای به این بخش مبذول داشته و نظارت های لازم دوره ای را اعمال نماید.

هر چند که با وجود کنترل های متعدد نیز احتمال سوء استفاده به صفر نخواهد رسید، لیکن بدون شک ایجاد موانع متعدد و اعمال کنترل های داخلی - تا جائیکه موجب بروز تاخیرات طولانی در روند اجرای کارها نگردد -، ضریب ایمنی کار را به طور قابل توجه ای افزایش داده و احتمال سوء استفاده را کاهش خواهد داد.

#### اهداف برقراری کنترل های داخلی

به طور کلی اهداف زیر از برقراری کنترل های داخلی مناسب در مورد حساب بانکها مد نظر می باشد برنامه ریزی مناسب

#### جهت گردش عملیات چک

۱. نگهداری صحیح حساب
۲. حفاظت فیزیکی مناسب از دسته چکها

۳. تهیه به موقع صورت مغایرات بانکی و توجه به اقلام باز
  ۴. پیش گیری از جعل و سوءاستفاده از چکهای دولتی
  ۵. کشف سریع و به موقع هرگونه جعل و سوءاستفاده احتمالی
- به منظور نیل به اهداف فوق لازم است ، به موارد زیر توجه ویژه ای معمول گردد :
۱. کلیه حسابهای بانکی با مجوز خزانه مفتوح شده و به هیچ وجه از حسابهای غیر رسمی و غیر مجاز استفاده نشود .
  ۲. از نگهداری حسابهای غیر فعال (راکد) بانکی جلوگیری به عمل آید و در هنگام مسدود نمودن حسابها ، ضمن هماهنگی با خزانه ترجیحا چکهای استفاده نشده به بانک مربوطه مسترد گردد.
  ۳. حداقل در پایان هر ماه صورتحساب لازم از بانکها اخذ و کنترل های لازم اعمال گردد.
- در پایان هر ماه صورت مغایرات بانکی توسط فردی مستقل از متصدیان صدور چک و صدور سند تهیه و تنظیم گردد.



#### ✽ مغایرات بانکی

##### در تهیه و تنظیم صورت مغایرات بانکی توجه به نکات زیر ضروری است :

- ✓ کلیه دریافتها و پرداختهای مندرج در دفتر بانک و صورتحساب بانکی می بایست به ریز با یکدیگر تطبیق داده شوند و به صرف تطبیق مانده مندرج در صورتحساب با دفاتر و یا واضح بودن تفاوت نباید از تهیه صورت مغایرات بانکی خودداری کرد .
- ✓ شرح و شماره چکها و حواله های مندرج در دفاتر و صورتحساب دقیقا با یکدیگر مقایسه شوند .
- ✓ اقلام برگشتی اعم از اقلام مندرج در دفاتر و یا صورت حساب بانک ، دقیقا مورد بررسی قرار گیرد .
- ✓ اقلام باز بدهکار صورتحساب بانک از حساسیت ویژه ای برخوردار می باشد . لذا چنانچه پس از تنظیم مغایرات بانکی اینگونه اقلام بیش از کارمزدهای بانکی و هزینه دسته چک بود ، متصدی مربوطه می بایست سریعا موضوع را بررسی و معین نماید که چگونه بدون صدور سند حسابداری وجوهی از حساب برداشت شده است .
- ✓ اقلام غیر عادی و سنواتی موجود در صورت مغایرات بانکی در هر ماه استخراج و دقیقا بررسی گردد و علت های آن مشخص شود .
- ✓ برابر دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارائی ، چک هائی که بیش از ۶ ماه از تاریخ صدور آنها سپری شده ابطال و به حساب ۶ خزانه واریز گردند . عاملین مسئول امور مالی اینگونه چک ها را ابطال و با ارائه رسید دریافت وجه ذینفع ، مبلغ مورد نظر را به حساب اداره کل و یا مدیریت مالی متبوع واریز نمایند .
- ✓ حتی المقدور با شعب بانکهای عامل هماهنگ شود که از واریز وجه نقد بدون فیش های مهمور به مهر امور مالی خودداری گردد و در صورت واریز و عدم تشخیص موضوع واریزی ، پس از اعمال روشهای لازم به منظور شناسائی واریز کننده و موضوع واریزی ، در صورت عدم کسب نتیجه لازم مبلغ واریز شده می بایست در اسرع وقت به حساب ۳۵ خزانه به نام خزانه تمرکز وجوه نامشخص واریز گردد .
- ✓ عاملین مسئول امور مالی مکلفند وجوه فوق را پس از اعمال ترتیبات پیش گفته ، طی یک فقره چک به اداره کل و یا مدیریت امور مالی متبوع خود تحویل نمایند .
- ✓ صورت مغایرات هر ماه با ماه قبل مقایسه و اقلام رفع مغایرت شده مورد بررسی قرار گیرد .
- ✓ صورت مغایرات بانکی توسط فردی مسئول و جدا از تهیه کننده ی آن مورد بررسی قرار گیرد.
- ✓ وظائف صدور چک ، صدور سند ، و نگهداری دسته چکهای استفاده نشده از یکدیگر مستقل باشند .
- ✓ از صدور چک در وجه اشخاص حقیقی و حقوقی خودداری و برابر دستورالعمل های وزارت امور اقتصادی و دارائی ، چک های صادره منحصر در وجه شماره حساب و بانک مشخص صادر گردند
- ✓ از پشت نویسی چک حتی المقدور خودداری و تغییر ذینفع نیز تحت هیچ شرایطی از طریق پشت نویسی انجام نگیرد .
- ✓ چکها همواره از یک دسته چک و به شماره سریال صادر شود .
- ✓ از دریافت دسته چک سفید بیش از مقدار مورد نیاز اکیدا خودداری و به منظور حصول اطمینان از ناقص نبودن دسته چک ، چکهای تحویلی از بانک حتما برگ شمار گردد .

- ✓ توصیه می شود ، دسته چک های سفید نزد مسئول امور مالی و یا شخصی که وی تعیین می کند قرار داشته باشد و متصدی صدور چک پس از تحویل لاشه دسته چک قبلی نسبت به تحویل دسته چک جدید اقدام نماید .
- ✓ برابر بخشنامه وزارت امور اقتصادی و دارایی برای پرداخت چکهای با مبلغ بیش از 50 میلیون ریال تائیدیه لازم صادر گردد .
- ✓ مطابق بخشنامه فوق نامه ، تائیدیه می بایست شامل نام گیرنده چک ، شماره حساب بانکی مربوط و مبلغ عددی و حروفی چک بوده که به امضاء های مجاز دستگاه اجرائی ذیربط رسیده و با درج شماره و تاریخ صدور، جداگانه به شعبه بانک مربوطه ارسال و در غیر اینصورت به نحوی که امکان دسترسی صاحب چک به محتویات آن میسر نباشد در پاکت در بسته قرار داده شود و به دارنده چک تحویل گردد .
- ✓ لاشه دسته چک همواره به سند حسابداری مربوط به آخرین چک منضم گردد .
- ✓ چک های ابطالی با نظر مستقیم مسئول امور مالی ابطال و به نحو مناسب حفاظت شود .
- ✓ رسید لازم از ذینفع وصول کننده چک اخذ و به اسناد حسابداری ضمیمه گردد .
- ✓ سعی شود صدور چک همراه با مهر برجسته انجام و مهر نیز توسط فردی غیر از متصدی صدور چک نگهداری شود.
- ✓ از حفاظت فیزیکی دسته چک ها اطمینان حاصل و مکان مناسب و مطمئن برای نگهداری دسته چک های سفید در نظر گرفته شود و دسترسی افراد ثالث به دسته چک ها میسر نباشد.
- ✓ با توجه به اینکه سال مالی اعتبارات هزینه ای و تملک دارائیهای سرمایه ای به ترتیب منتهی به ۱/۳۱ و ۴/۳۱ سال بعد می باشد و در طول این ایام تا داخل سال وجود دارد ، فلذا لازم است دسته چک های هر سال به صورت جداگانه مورد استفاده قرار گیرد .
- ✓ پرفراژ نمودن چکهای صادره و و تحریر ماشینی چکها مورد توصیه می باشد.
- ✓ ضمناً درخصوص چک های وصولی از ارباب رجوع ، لازم است مکانیزم مقتضی به منظور حصول اطمینان از ثبت چکهای دریافتی و وصول به موقع چکها در نظر گرفته شود.



#### ✽ برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب در کلیه واحدهای ذیحسابی و امور مالی

در اجرای ماده (94) قانون محاسبات عمومی کشور از آنجا که نحوه صدور ، تحویل چک ، کنترل حسابهای بانکی و وجوه نقد از اهمیت و حساسیت فوق العاده ای برخوردار است و هرگونه بی دقتی و تعلل ، امکان و احتمال سوء استفاده از وجوه دولتی را افزایش خواهد داد ، کلیه ذیحسابان و مدیران امور مالی موظفند به منظور برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب با رعایت ماده (65) قانون محاسبات عمومی کشور موارد ذیل را مراقبت نمایند :

- ✓ افتتاح کلیه حساب های بانکی بایستی در اجرای مقررات قانونی و با رعایت ضوابط مندرج در ماده (76) قانون محاسبات عمومی کشور و سایر مقررات قانونی خاص انجام شود ، ضمناً اهلیت قانونی استفاده کنندگان از حسابهای بانکی هنگام افتتاح حساب و یا معرفی امضاء مجاز با توجه به احکام تفویض اختیار مد نظر قرار گیرد .
- ✓ همزمان از دسته چکهای متعدد مربوط به یک حساب جاری استفاده نشود .
- ✓ پرفراژ حتماً قبل از امضاء چک انجام پذیرد .
- ✓ حتی المقدور ته سوش چکها توسط امضاء کنندگان به نحوی پاراف شود که قسمتی از برگ چک را بپوشاند (پاراف در محل خط پرفراژ چک و ته سوش چک انجام شود ؛ در صورتی که نگهداری حساب بانکی از طریق سیستم مکانیزه اجرا می شود ، حتی المقدور کنترل مربوط از این طریق معمول گردد . ضمناً اطلاعات مندرج در ته سوش چکها به طور کامل و با ذکر شماره سند حسابداری تکمیل شود .
- ✓ از قلم خوردگی و پشت نویسی چکها خودداری نموده و در صورت لزوم پشت نویسی ، ابتدا و انتهای سطور را با علامت (X) بسته و بلافاصله در زیر آخرین سطر امضاء شود تا جایی برای اضافه کردن سطور دیگر وجود نداشته باشد .



- ✓ چکهای باطله با قلم قرمز و به صورت ضربدر روی چک مشخص و با عبارت باطل شد مهور و ضمن سوراخ نمودن این قبیل چکها ، ضمیمه دسته چک شود .
- ✓ چکهای صادره در محل مناسبی نگهداری و نسبت به واريز آنها به حسابهای مربوط به موقع اقدام شود .
- ✓ صورت حسابهای بانکی می بایست همه ماهه از بانک دریافت و به نحو مرتبی نگهداری شود ؛ اخذ روزانه صورت حساب های بانکی از طریق سیستم های الکترونیکی به منظور تسریع در اعمال کنترلهای داخلی وجوه نقد توصیه می گردد .
- ✓ صورت های مغایرت های بانکی می بایست همه ماهه توسط فردی غیر از مسئول و یا متصدی صدور چک تهیه و اقلام باز صورت مغایرت پیگیری شود ؛ کنترل دائمی مغایرت های بانکی توسط شخص ذی حساب ضروری است و در صورت مشاهده موارد مشکوک ، موضوع از طریق بانک عامل پیگیری شود .
- ✓ صورت مغایرت های بانکی به ریز اقلام ، با ذکر شماره ، چک و شرح چک و یا اعلامیه بین راهی به طور اصولی و صحیح تهیه و تنظیم گردد .
- ✓ هنگام بررسی صورت های مغایرت بانکی ، فهرست چکها و برداشت هایی که وجه آنها از بانک دریافت شده و در دفاتر امور مالی ثبت نشده ، کنترل و تا رفع مغایرت یا کشف مفسده ریشه یابی و پیگیری شود .
- ✓ وجوه فاقد مشخصات و چک های صادره و مراجعه نشده به بانک که مهلت قانونی آن منقضی شده است ، تعیین تکلیف شود .
- ✓ به منظور اعمال کنترل بر حساب های بانکی عاملین ذی حساب و سایر ماموران مالی ، ضمن رعایت تکالیف قانونی ایشان و اعمال کنترلهای لازم ، در مورد تهیه و تنظیم و ارایه به موقع حساب توسط ایشان در فواصل زمانی طی سال جهت کنترل بیشتر ، یکی از کارکنان واجد صلاحیت جهت بررسی حساب عاملین مربوط به واحد مربوطه اعزام گردد .
- ✓ نسبت به انسداد حساب های بانکی سنتی و راکد و انتقال موجودی آن به حساب های بانکی متمرکز (online) و یا خزانه و تحویل دسته چک های قبلی استفاده نشده به بانک عامل ، اقدام قانونی انجام پذیرد .
- ✓ دسته چکهای کلیه حسابهای بانکی به یکی از کارکنان واجد صلاحیت تحویل و اقدام قانونی به منظور قبول مسئولیت حفظ ، نگهداری و کنترل حسابهای بانکی انجام شود .

#### مباحث عملی

#### ✻ تقسیم بندی ثبتهای حسابداری دولتی

حسابهای نظام مالی دولت به دو بخش حسابهای بودجه ای و حسابهای مالی تقسیم میشوند.

**الف) حسابهای بودجه ای:** (ثبتهای مربوطه ، ثبتهای بودجه ای نام دارند)

هدف از ایجاد این حسابها ثبت جریانهای ورودی و خروجی که در بودجه سالانه پیش بینی و یا مجاز شمرده اند ، میباشد. حسابهای بودجه ای شامل موارد زیر میباشد:

- ✓ درآمدهای پیش بینی شده ، سایر منابع مالی پیش بینی شده
- ✓ اعتبارات مصوب ، اعتبارات تخصیص یافته ، اعتبارات مصرف شده ، اعتبارات تعهد نشده ، اندوخته اعتبار تعهدات احتمالی و اندوخته اعتبارپرداختهای غیر قطعی

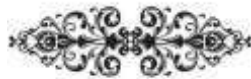
**الف) حسابهای مالی:** (ثبتهای مربوطه ، ثبتهای بودجه ای نام دارند)

هدف از ایجاد این حسابها ثبت جریانهای مالی و ورود و خروج وجه از بانک میباشد .



#### ✻ شرح اجمالی بر حسابداری بودجه ای

- در حساب مستقل عمومی، وجوه جاری، درآمد اختصاصی و برخی از حسابهای مستقل دیگر، کنترل بودجه‌ای که یکی از اصول متداول حسابداری دولتی می باشد - باید از طریق نگهداری حسابهای بودجه ای اعمال گردد. حسابهای بودجه‌ای که بر خلاف حسابهای عادی متضمن ارقام درآمدها و هزینه های پیش بینی شده می باشند؛ دارای خصوصیات زیر هستند :
- ۱- حسابهای بودجه ای باید میزان اعتبارات مصوب برای هر برنامه، فعالیت و طرح، منبع مالی اعتبارات، اعتبارات اختصاص یافته، اعتبار تعهد نشده، اعتبارات مصرف شده و نیز مانده مصرف نشده اعتبارات مصوب را نشان دهند.
  - ۲- حسابهای بودجه ای باید امکان ارائه اطلاعات کافی به اجرا کنندگان بودجه مصوب در مورد میزان مسئولیت آنها، عملکرد آنها و جریان پیشرفت آنها متناسب با منابع مالی بکار گرفته شده را فراهم نمایند.
  - ۳- حسابهای بودجه ای باید میزان بازده و کفایت استفاده از منابع انسانی، منابع مالی و نحوه اعمال تکنیکهای مدیریت در استفاده مطلوب از اعتبارات مصوب را به درستی نشان دهند.
  - ۴- حسابهای بودجه ای باید مسئولیتها و وظایف واحدهای سازمانی و کارکنان آنها در وصول درآمدها، تعهد اعتبارات و پرداخت هزینه ها را دقیقاً مشخص نمایند. این حسابها باید همیشه قابل حسابرسی توسط حسابرسان مستقل دولتی باشند.
  - ۵- حسابهای بودجه‌ای باید امکان تجزیه و تحلیل نتایج و آثار اقتصادی درآمدها و هزینه‌های دولت بردرآمد ملی و اشتغال، تأثیر فعالیتهای دولت بر توزیع عادلانه درآمدها و تولید ناخالص ملی را فراهم می کند.



#### نحوه ثبت حسابهای بودجه ای

در ابتدای هر سال مالی حساب "درآمد های پیش بینی شده" که یک حساب کنترل در دفتر کل می باشد، به میزان جمع درآمدهای منظور شده در بودجه مصوب، که انتظار می رود در سال مالی اجرای بوجه شناسایی شوند، بدهکار می گردد. همچنین، میزان درآمدهایی که برای هر منبع درآمد تعیین شده در بودجه مصوب برآورده شده است در بدهکار حساب معین مربوط ثبت می گردد، به ترتیبی که جمع مبالغ حسابهای معین با حساب کنترل درآمدهای پیش بینی شده تطبیق نمایند. از طرف دیگر، معادل مبلغی که به حساب "درآمد های پیش بینی شده" بدهکار شده است حساب تحت عنوان "مازاد تخصیص نیافته" یا "مازاد حساب مستقل" بستانکار می گردد.

حساب "مازاد تخصیص نیافته" قبل از ثبت ارقام بودجه هر سال، معمولاً دارای مانده بستانکاری است که نمایانگر مازاد داراییهای حساب مستقل بر بدهیهای آن (که باید از محل داراییها پرداخت شوند) می باشد. بدیهی است در صورتی که بدهیهای یک حساب مستقل از داراییهای آن بیشتر باشند "حساب مازاد تخصیص نیافته" دارای مانده بدهکار خواهد بود. بعد از ثبت درآمدهای پیش بینی شده، حساب مازاد تخصیص نیافته نشان دهنده مجموع داراییها و درآمدهای پیش بینی شده برای دوره مالی بر بدهیهای هر حساب مستقل - که باید از محل داراییهای آن پرداخت شوند - خواهد بود که در حقیقت معادل جمع وجوه و منابع مالی موجود برای تأمین اعتبارات مصوب می باشد.

در اول هر سال مالی اجرای بودجه، بعد از ثبت درآمدهای پیش بینی شده، حساب مازاد تخصیص نیافته با مازاد حساب مستقل به میزان کل اعتبارات مصوب بدهکار و حساب اعتبارات مصوب که یک حساب کنترل می باشد به همان میزان بستانکار می گردد. اعتباراتی که برای هر یک از برنامه‌ها، فعالیتها و مواد هزینه حساب مستقل تصویب شده است در بستانکار حساب معین مربوط ثبت می گردد، به ترتیبی که مجموع مبالغ حسابهای معین با حساب کنترل اعتبارات مصوب تطبیق نماید.



#### حسابداری درآمدها

درآمدهای واقعی هر سال مالی با بستانکار کردن حساب درآمدها که یک حساب کنترل در دفتر کل می باشد و بدهکار کردن "حسابهای دریافتنی" یا "بانک" ثبت می شوند. برای حساب کنترل درآمدها باید حسابهای معین، با همان طبقه بندی و عناوین حسابهای معین درآمدهای پیش بینی شده، نگهداری شوند که جمع مانده‌های آنها قابل تطبیق با حساب کنترل مذکور باشد.



#### ✽ حسابداری تعهدات قطعی نشده و هزینه‌ها

اعتبارات مبالغی می باشند که برای مصارف معین در بودجه مربوط به تصویب می رسند. به عبارت دیگر، اعتبارات مصوب، اجازه ایجاد تعهد یا بدهی برای مدت معین به مبلغ معین و برای مصارف معین است. بنابراین تعهدات یا بدهیهای مجازی که از محل اعتبارات مصوب ایجاد می شوند اعتبارات مصوب تلقی می گردند.

در حسابداری دولتی، اصل احتیاط ایجاب می کند که تمام سفارشات خرید و قراردادهای قبل از تأمین اعتبار به دقت بررسی شوند تا وجود اعتبار کافی برای هزینه‌های که در مقابل دریافت کالا و خدمات انجام می شوند اطمینان حاصل گردد. بدهیها و تعهدات احتمالی و غیر قطعی، ناشی از انعقاد قراردادها و صدور سفارشات خرید، اعتبار تعهد نشده (تعهدات قطعی نشده) نامیده می شوند.

در حساب مستقل عمومی و برخی دیگر از حسابهای مستقل که شامل حسابهای بودجه‌ای می‌باشند هنگام ایجاد تعهدات احتمالی و قطعی نشده حساب "اعتبار تعهد نشده" بدهکار و حساب "اندوخته تعهدات احتمالی" معادل مبلغ قرارداد یا سفارش بستانکار می شود. حساب "اعتبار تعهد نشده" یک حساب کنترل در دفتر کل است که دارای حسابهای معین مربوط با طبقه بندی و عناوین اعتبارات مصوب می باشد.

در اغلب حسابهای مستقل هزینه‌ها هنگام ایجاد تعهدات قطعی ناشی از دریافت کالا و خدمات شناسایی می شوند. بنابراین بعد از دریافت کالا و خدماتی که از محل اعتبارات مصوب خریداری شده اند باید ثبتهای زیر در حسابها منعکس گردد:

۱- حساب "اندوخته تعهدات احتمالی" معادل قیمت تمام شده کالا و خدمات دریافت شده بدهکار و متقابلاً "حساب اعتبار مصرف شده" (همراه با حساب معین مربوط) بستانکار می‌شود.

۲- حساب "هزینه‌ها" همراه با حسابهای معین معادل مبلغ قابل پرداخت بابت قیمت کالا و خدمات بدهکار و حساب "بانک" یا "حسابهای پرداختهای غیر قطعی به همین مبلغ بستانکار می‌شود. به منظور امکان مقایسه حسابهای اعتبارات مصرف شده و هزینه‌ها، طبقه بندی معین حسابهای مذکور باید مشابه و یکنواخت باشد.

حساب اندوخته تعهدات احتمالی که فاقد حسابهای معین می باشند معمولاً به عنوان بخشی از ارزش ویژه هر حساب مستقل تلقی می‌گردد.



#### ✽ اصلاح بودجه مصوب

اگر در سال مالی اجرای بودجه ارقام برآوردی مندرج در بودجه مصوب یک حساب مستقل که دارای حسابهای بودجه‌ای می باشد اصلاح شود ثبتهای زیر باید در دفاتر انعکاس یابد:

الف - در صورتیکه اعتبارات مصوب به علت کاهش درآمدهای پیش بینی شده تقلیل یابد حساب "اعتبارات مصوب" به میزان کاهش بدهکار و حساب "درآمدهای پیش بینی شده" به میزان افزایش بستانکار می‌گردد. اگر میزان کاهش اعتبارات مصوب کمتر از میزان کاهش درآمدهای پیش بینی شده باشد مابه‌التفاوت به حساب "مازاد تخصیص نیافته" منظور می‌گردد.

ب- در صورتی که میزان اعتبارات مصوب به علت بالا رفتن درآمدهای پیش بینی شده یا از محل مازاد تخصیص نیافته افزایش یابد حساب درآمدهای پیش بینی شده یا حساب مازاد تخصیص نیافته بدهکار و حساب اعتبارات مصوب بستانکار خواهد شد.

ج- افزایش اعتبارات مصوب یک یا چند برنامه طرح یا ماده هزینه ممکن است از محل کاهش اعتبارات مصوب یک یا چند برنامه طرح یا هزینه دیگر تصویب شود.



#### ❁ بستن حسابهای بودجه ای

در پایان سال مالی اجرای بودجه مانده بستانکار حساب درآمدها به حساب درآمد های پیش بینی شده منتقل می گردد. بعد از این انتقال اگر مانده حساب درآمدهای پیش بینی شده بدهکار باشد معلوم می شود قسمتی از درآمدهای پیش بینی شده وصول نگردیده است. ولی اگر مانده حساب اخیر بستانکار باشد مذکور نمایانگر فزونی درآمدهای واقعی شناسایی شده بر درآمدهای پیش بینی شده خواهد بود. مانده نهایی درآمدهای پیش بینی شده (بعد از انتقال درآمدها) به صورت دائمی "مازاد تخصیص نیافته انتقال داده می شود. در پایان هر سال مالی مانده های بدهکار حسابهای "هزینه" و اعتبار تعهد نشده "به حساب اعتبارات مصوب منتقل می شود. بعد از این انتقال مانده نهایی بستانکار حساب اخیر نشان دهنده اعتبارات مصرف نشده یا اعتبارات صرفه جویی شده هر حساب مستقل خواهد بود در صورتی که مانده نهایی حساب اعتبارات مصوب بدهکار شود مذکور نمایانگر میزان تجاوز هزینه ها از اعتبارات بودجه مصوب خواهد بود.

مانده نهایی حساب اعتبارات مصوب نیز به حساب دائمی مازاد تخصیص نیافته انتقال داده می شود. در ابتدای هر سال مالی بعد از ثبت حسابهای بودجه ای مانده حساب مازاد تخصیص نیافته به میزان مابه التفاوت درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب افزایش یا کاهش می یابد در صورتی که در پایان هر سال مالی بعد از بستن حسابهای موقت تغییر نهایی مازاد تخصیص نیافته در طی همان سال معادل مابه التفاوت درآمدها و هزینه های واقعی خواهد بود. بنابراین حساب اخیر در ابتدای هر سال مالی شامل ارقام واقعی تفاوت میان داراییها و بدهیها ولی بعد از ثبت از حسابهای بودجه ای تفاوت میان درآمدهای پیش بینی شده و اعتبارات مصوب و مجدد در پایان اسفند ماه سال مالی بعد از بستن حسابهای موقت متضمن ارقام واقعی یعنی مابه التفاوت داراییها و بدهیها در همان تاریخ خواهد بود. در اغلب سازمانهای دولتی به جای انجام ثبتهای مذکور از یک یا دو ثبت مرکب برای بستن حسابهای بودجه ای و حسابهای درآمدها و هزینه ها استفاده می شود.



#### ❁ مقایسه ارقام واقعی با ارقام بودجه ای

در هر سازمان دولتی به منظور اعمال کنترل بودجه ای، درآمدها و هزینه های واقعی باید در فواصل زمانی معین با درآمدها و هزینه های پیش بینی شده در بودجه مصوب مقایسه و مغایرت میان آنها تعیین و تجزیه و تحلیل گردد. طبق اصول متداول حسابداری دولتی پیش بینی درآمدها و اعتبارات مندرج در بودجه مصوب از یک سو و شناخت درآمدها و هزینه های واقعی از سوی دیگر باید با مبنای حسابداری واحدی انجام شود زیرا در غیر این صورت تطبیق صحیح و دقیق ارقام واقعی و بودجه ای میسر نخواهد شد. بنابراین در صورتی که در یک سازمان دولتی برابر قوانین و مقررات بودجه با مبنای نقدی تهیه شود در حالی که درآمدها و هزینه های واقعی با حسابداری تعهدی شناسایی گردند مسلم است که قبل از درج ارقام واقعی در صورت مقایسه مورد بحث باید تعدیلات و اصلاحات لازم در آنها انجام شود.



#### ❁ حسابداری کنترل بودجه ای

درآمدها در سیستم مالی دولت به دو بخش پیش بینی شده و واقعی (تحقق یافته) تقسیم میشوند. درآمد پیش بینی شده مربوط به آغاز سال مالی بوده و ماهیت نظری دارد و در طی سال که درآمد واقعی وصول میشود، به تدریج از صفر شروع و به عدد درآمد پیش بینی شده نزدیک میشود، یعنی عملاً در طی سال از عدد درآمد پیش بینی شده کم و به عدد درآمد تحقق یافته اضافه میشود و این یعنی که درآمد پیش بینی شده ماهیتاً بدهکار و درآمد تحقق یافته ماهیتاً بستانکار است. مشابه همین استدلال در مورد هزینه ها هم قابل بکارگیری است و اعتبار مصوب ماهیتاً بستانکار و هزینه ها ماهیتاً بدهکار است.

منظور از حسابداری کنترل بودجه ای، ثبتهای حسابداری در هر مرحله از فرایند اجرای بودجه است. این ثبتهای بطور جداگانه در دو بخش: ۱- خزانه ۲- دستگاه های اجرایی بررسی میشود.

الف) حسابداری کنترل بودجه ای خزانه:

۱- ابلاغ بودجه: به هنگام ابلاغ بودجه به دولت دو رقم اصلی درآمد پیش بینی شده و اعتبار مصوب مشخص میگردد. سه حالت برای مقایسه این دو عدد وجود دارد، که البته در عمل حالت سوم در خزانه پیش نخواهد آمد زیرا مجلس هیچگاه بودجه ای تصویب نخواهد کرد که در آن اعتبار مصوب دولت بیش از درآمد پیش بینی شده آن باشد و البته قابل ذکر است این حالت در برخی دستگاه های اجرایی نظیر آموزش و پرورش امکان پذیر است:

رقم بودجه شامل:		
اعتبار مصوب	> = <	درآمد پیش بینی شده

معادله بودجه ای در خزانه:  $\text{مازاد تخصیص نیافته} \pm \text{اعتبار مصوب} = \text{درآمد پیش بینی شده}$

  
 ماهیتا بستانکار      ماهیتا بستانکار      ماهیتا بدهکار

● مازاد تخصیص نیافته: مابه التفاوت رقم ریالی درآمد پیش بینی شده و اعتبار مصوب را مازاد تخصیص نیافته مینامند.

● درآمد در حسابداری دولتی به دو بخش درآمد پیش بینی شده و درآمد تحقق یافته (واقعی) تقسیم میشود، درآمد واقعی ماهیتا بستانکار است، همان چیزی که در حسابداری یازرگانی خوانده ایم. درآمد پیش بینی شده ماهیتا بدهکار است و این بدان معناست که در طی سال که درآمدی کسب میگردد، درآمد پیش بینی شده بستانکار شده و معادل آن درآمد واقعی بدهکار میشود.

شماره ثبت: ۳۰۲ و ۱		رویداد مالی:	به هنگام ابلاغ بودجه به خزانه در ابتدای سال
حالت اول (مازاد بودجه/درآمد)	حالت دوم (کسر بودجه/درآمد)	حالت سوم (تعادل بودجه)	
درآمد پیش بینی شده**	درآمد پیش بینی شده**	درآمد پیش بینی شده**	
مازاد تخصیص نیافته**	مازاد تخصیص نیافته**	اعتبار مصوب**	
اعتبار مصوب**	اعتبار مصوب**		

ثبت ۵۴: در پایان سال مالی درآمد پیش بینی شده به درآمد واقعی، اعتبار مصوب به هزینه عمومی، مازاد تخصیص نیافته به مازاد واقعی تغییر نام میابد و ثبت فوق به در ثبت زیر تبدیل میشود:

شماره ثبت: ۵۴	رویداد مالی :	پایان سال مالی و بستن حسابهای بودجه ای خزانه
درآمد واقعی (عمومی)**		اعتبار مصوب**
درآمد پیش بینی شده**		هزینه عمومی**
مازاد واقعی**		

## ۲- تغییرات بودجه

الف) هنگام تغییرات بودجه عمومی دولت در صورتی که سقف بودجه ی عمومی افزایش یا کاهش پیدا کند ،میزان کاهش هر کدام از امور بدهکار شده و افزایش و د ر امور دیگر بستانکار می گردد.

ب) هنگام افزایش در بودجه ی عمومی :

گاهی اتفاق می افتد که بنا به دلایلی در درآمد ها یا هزینه های دولت و یا هر دوی آنها در طول سال مالی افزایش بوجود آید . بنابراین موظف است که برای این میزان افزایش لایحه ی متمم بودجه تنظیم و جهت تصویب به مجلس ارائه دهند در چنین حالتی به اندازه ی متمم بودجه آرتیکل اصلاحی همانند مرحله ی تصویب بودجه در دفاتر روزنامه عمومی ثبت گردد.

نکته : در متمم بودجه فقط به اندازه افزایش بودجه ثبت می زنیم .

ج) هنگام کاهش بودجه عمومی :

گاهی ممکن است که طول سال مالی بنا به دلایلی بودجه ی عمومی دولت از حیث هزینه ها یا در آمد ها پیش بینی شده ، کاهش یابد بنابر این اندازه ی مبلغ کاهش یافته در بودجه عمومی بایستی آرتیکل های اصلاحی را برعکس مرحله ی تصویب بودجه به ثبت برسانیم .

اصلاح بودجه: منظور اصلاحی است که دولت با جابجایی اعتبارات مصوب در سطح مواد بودجه یا برنامه یا طرح های عمرانی به عمل می آورد و بدین وسیله بسیاری از مشکلات اجرایی سازمانها را از بین می برد به عبارتی ساده تر، به افزایش بخشی از اعتبار در اثر کاهش بخش یا بخش های دیگر همان اعتبار مربوط به وزارتخانه ها و موسسات دولتی اصلاح اعتبار گویند .

سقف اعتبار مصوب دولت تغییر نمیکند.

متمم بودجه: بودجه ای است که طی آن تغییرات سقف اعتبارات دستگاههای اجرایی به قوه مقننه تقدیم می شود تا مورد بررسی و تصویب قرار گیرد

سقف اعتبار مصوب دولت تغییری نمی کند.

در کل ، تغییرات بودجه طی سال مالی میتواند یکی از حالات زیر باشد:

تغییرات	درآمد پیش بینی شده	اعتبار مصوب	توضیحات
حالت ۱- ثبت شش	↑	↑	افزایش بودجه متمم بودجه
حالت ۲	-----	-----	اصلاح بودجه
حالت ۳- ثبت هفت	↓	↓	کاهش بودجه متمم بودجه
حالت ۴- ثبت هشت	↑	-----	متمم بودجه

حالت ۵- ثبت نه	↓	-----	متمم بودجه
حالت ۶- ثبت ده	-----	↑	متمم بودجه
حالت ۷- ثبت یازده	-----	↓	متمم بودجه

ثبت ۶ و ۷: به هنگام ابلاغ تغییرات بودجه در طول سال به خزانه

افزایش بودجه	اصلاح بودجه	کاهش بودجه
درآمد پیش بینی شده***	در دفاتر کل ثبت ندارد. فقط جابجایی ارقام در دفاتر معین	اعتبار مصوب*** درآمد پیش بینی شده***

ثبت ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ : حالات زیر هم قابل بحث میباشد.

← فقط افزایش درآمد پیش بینی شده بدون تغییر اعتبار مصوب	درآمد پیش بینی شده*** مازاد تخصیص نیافته***
← فقط کاهش درآمد پیش بینی شده بدون تغییر اعتبار مصوب	مازاد تخصیص نیافته*** درآمد پیش بینی شده***
← فقط افزایش اعتبار مصوب بدون تغییر درآمد پیش بینی شده	مازاد تخصیص نیافته*** اعتبار مصوب***
← فقط کاهش اعتبار مصوب بدون تغییر درآمد پیش بینی شده	اعتبار مصوب*** مازاد تخصیص نیافته***

۳- ابلاغ تخصیص اعتبار

ثبت ۱۲: به هنگام ابلاغ تخصیص اعتبار به خزانه (این ثبت در مورد ابلاغ تخصیص به دستگاه های اجرایی هم صدق می کند.)

اعتبار مصوب*** اعتبار تخصیص یافته***
---

۴- پرداخت به دستگاه های اجرایی:

ثبت ۱۳: به هنگام پرداخت بر اساس تخصیص از طرف خزانه به دستگاه های اجرایی

( روش دوم در برخی از کتب نیز نوشته شده ، که در این جزوه روش اول مورد استفاده قرار میگیرد )

روش اول	روش دوم	(جهت اطلاع)
اعتبار تخصیص یافته*** اعتبار پرداخت شده***	جاری با دستگاه اجرایی*** اعتبار تخصیص یافته***	درخواست وجه دستگاه اجرایی*** اعتبار پرداخت شده***

۵- بستن حسابهای بودجه ای خزانه :

ثبت ۱۴ : ثبت مرکب بستن حسابهای خزانه به دو روش انجام میشود

( که در کلاس ، روش اول مورد نظر میباشد.)

روش دوم (جهت اطلاع)			روش اول
اعتبار پرداخت شده** درخواست وجه دستگاه اجرایی**	اعتبار تخصیص یافته** جاری با دستگاه اجرایی**	اعتبار مصوب** مازاد تخصیص نیافته** درآمد پیش بینی شده**	اعتبار مصوب** اعتبار تخصیص یافته** اعتبار پرداخت شده** مازاد تخصیص نیافته** درآمد پیش بینی شده**

**نکته :** در هنگام دریافت تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی ثبت بودجه ای ضروری نیست زیرا وجه مذکور به عنوان یک وام کوتاه مدت یکساله تلقی و برای ایجاد هماهنگی و تعادل دریافت و پرداخت خزانه، در یافت می گردد، اما در مورد واگذاری تنخواه گردان به دستگاههای اجرایی ثبت بودجه ای ضروری است زیرا از محل اعتبارات مصوب دستگاهها پرداخت می گردد



ب) حسابداری کنترل بودجه ای دستگاه های اجرایی  
معادله بودجه ای در دستگاه اجرایی:  
اعتبار مصوب = بودجه جاری  
ثبت ۱۵: به هنگام ابلاغ بودجه سالانه به دستگاه اجرایی

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
بودجه جاری** اعتبار مصوب**	-----

ثبت ۱۶ و ۱۷: به هنگام ابلاغ تخصیص اعتبار به دستگاه اجرایی

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
جاری با خزانه** اعتبار تخصیص یافته** منابع مالی قابل دریافت** اعتبار تعهد نشده**	-----

✗ تخصیص اعتبار انباشته ابلاغ میگردد .

یعنی تخصیص سه ماهه در درون تخصیص شش ماهه ، تخصیص شش ماهه در درون تخصیص نه ماهه ، تخصیص نه ماهه در درون تخصیص دوازده ماهه میباشد و تخصیص دوازده ماهه یعنی کل تخصیص سال.  
(خالص تخصیص هر دوره = تخصیص هر دوره - تخصیص دوره قبل)

✗ تخصیص اعتبار هم بصورت عددی و هم بصورت درصدی ابلاغ میشود .

مثلا : اگر تخصیص سه ماهه ۲۵٪ ، تخصیص شش ماهه ۵۰٪ ، تخصیص نه ماهه ۷۵٪ ، تخصیص دوازده ماهه ۱۰۰٪ باشد ،

پس : خالص تخصیص شش ماهه ۲۵٪ ، خالص تخصیص نه ماهه ۲۵٪ ، خالص تخصیص دوازده ماهه ۲۵٪

✗ آخرین تخصیص (تخصیص دوازده ماهه) یعنی کل تخصیص دستگاه اجرایی .

✗ مبنای ثبت تخصیص در هر دوره عدد خالص تخصیص آن دوره میباشد .

(هزینه) پرداخت قطعی  $\geq$  دریافتی از خزانه  $\geq$  اعتبار تخصیص یافته  $\geq$  اعتبار مصوب





### ❁ دریافت وجه از خزانه توسط دستگاه اجرایی

پس از ابلاغ تخصیص دستگاه اجرایی به خزانه مراجعه مینماید. البته قبل از ابلاغ تخصیص و در ابتدای سال نیز دستگاه اجرایی برای انجام امورات خود نیاز به پول داشته و میتواند به خزانه مراجعه نماید. چنانچه خزانه وجهی را قبل از ابلاغ تخصیص به دستگاه اجرایی پرداخت نماید، این وجه حکم تنخواه گردان حسابداری را دارد و چنانچه این کار بعد از ابلاغ تخصیص باشد نام دریافتی از خزانه را بخود میگیرد. پس:

ثبت ۱۸: به هنگام درخواست وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تنخواه گردان :

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
درخواست وجه**	-----
جاری با خزانه**	

ثبت ۱۹: به هنگام دریافت وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تنخواه گردان :

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
-----	بانک پرداخت جاری**
	تنخواه گردان پرداخت**

ثبت ۲۰: به هنگام درخواست وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص :

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
درخواست وجه**	-----
منابع مالی قابل دریافت**	

ثبت ۲۱: به هنگام دریافت وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص :

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
-----	بانک پرداخت جاری**
	دریافتی از خزانه**

**مهم :** احتساب نمودن تنخواه گردان حسابداری : مهلت تسویه تنخواه گردان حسابداری تا پایان سال مالی است که غالباً بعد دادن اولین تخصیص، خزانه با احتساب نمودن تنخواه گردان حسابداری، مابقی وجه تخصیص سه ماهه را به دستگاه اجرایی می دهد.



### ❁ تامین اعتبار:

با توجه به این امر که، طبق قانون بودجه سقف هزینه های هر دستگاه اجرایی حداکثر تا اعتبار مصوب آن است ( بشرط وجود تخصیص ) بنابر این دستگاه اجرایی (ذیحساب) قبل تایید انجام هر خرج جدید باید مطمئن شود که وجه مالی خرجهای تایید شده قبلی تامین شده است و در صورت قطعی شدن خرجهای تایید شده قبلی، وجه آن قابل پرداخت خواهد بود. این کار در دفاتر مالی حسابداری دولتی، با ثبتهای تامین اعتبار انجام میگردد تا در هر لحظه این اطمینان حاصل شود که هزینه ها از سقف اعتبار تخصیص یافته و مصوب بالاتر نخواهد رفت.

ثبت ۲۲: به هنگام تامین اعتبار ذیحسابی برای خرجی معین

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
-----------------	-------------

اعتبار تعهد نشده**	-----
اندوخته تعهدات احتمالی**	

این ثبت ، ثبتی است مهم و شروع کنترل داخلی ذیحساب برای خرجهای دستگاه اجرایی است .

بعد از مرحله تعهد و مشخص شدن مبلغ واقعی هزینه ممکن است تغییراتی در عدد تامین اعتبار بوجود آمده باشد ،

ثبت ۲۳ و ۲۴: بعد از ارائه فاکتور هزینه (هزینه واقعی) سه حالت امکان پذیر است:

- الف) کمتر تامین اعتبار کرده ایم. (تامین اعتبار مجدد)  
 ب) به اندازه تامین اعتبار کرده ایم (ثبت ندارد)  
 ج) بیشتر تامین اعتبار کرده ایم (حذف تامین اعتبار)

حذف تامین اعتبار اضافی	تامین اعتبار مجدد
اندوخته تعهدات احتمالی**	اعتبار تعهد نشده**
اعتبار تعهد نشده**	اندوخته تعهدات احتمالی**

ثبت ۲۵ و ۲۶: به هنگام احتساب به هزینه مستقیم خریدی که قبلا تامین اعتبار شده ،(بدون دادن پیش پرداخت یا علی الحساب یا ....)

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه جاری**
اعتبار مصرف شده**	بانک پرداخت جاری**

مهم : مانده اعتبار تعهد نشده در هر لحظه نشانگر این است که برای خرج جدید اجازه تامین اعتبار داریم یا خیر؟

ثبت ۲۷ و ۲۸: به هنگام دادن هر گونه پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت / علی الحساب/تنخواه گردان پرداخت

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	تنخواه پرداخت**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	پیش پرداخت**
	علی الحساب**
	بانک پرداخت جاری**

ثبت ۲۹ و ۳۰: به هنگام احتساب به هزینه با در نظر گرفتن پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت / علی الحساب/تنخواه گردان پرداخت

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه جاری**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	پیش پرداخت/علی الحساب**
اعتبار مصرف شده**	تنخواه پرداخت**
	بانک پرداخت جاری**

ثبت ۳۱ و ۳۲ و ۳۳ و ۳۴ : به هنگام انصراف از خرید چنانچه فقط تامین اعتبار شده باشد ثبت تامین اعتبار باید ثبت معکوس زده و چنانچه پرداخت موقتی داده شده باشد باید اول ثبت هایی پیش پرداخت معکوس شده و سپس ثبت تامین اعتبار را معکوس نماییم ، یعنی :

فقط تامین اعتبار کرده ایم:		تامین اعتبار کرده ایم و پرداخت غیر قطعی هم داشته ایم:	
ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی	ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی** اعتبار تعهد نشده**	-----	اندوخته پرداختهای غیر قطعی** اندوخته تعهدات احتمالی** اندوخته تعهدات احتمالی** اعتبار تعهد نشده**	بانک پرداخت جاری** تنخواه پرداخت** پیش پرداخت** علی الحساب**



### ❖ بستن حسابها در پایان سال مالی:

در سیستم نقدی تعدیل شده برخی عناوین حساب مانند علی الحساب و پیش پرداخت حساب دائمی محسوب شده به سال بعد منتقل می شود. چون اصل سالانه بودن بودجه باعث می شود بودجه هر سال به تفکیک بسته شود اگر وجهی از یک سال به سال دیگر منتقل گردد بودجه سال بعد اضافه و بودجه سال قبل کسری می آورد. برای جلوگیری از چنین تداخلی از گروه سنواتی که یک گروه مستقل اما فرعی گروه اعتبارات هزینه است استفاده می شود.

این گروه شامل عناوین زیر است:

پیش پرداخت سنواتی  
علی الحساب سنواتی  
دریافتی از خزانه در سنوات قبل  
هزینه از محل پیش پرداخت سنواتی  
هزینه از محل علی الحساب سنواتی

این گروه حساب بانک ندارد و از همان بانک اعتبارات جاری استفاده می کنیم.

حساب سنواتی می تواند ۳ رویداد را در یک دوره مالی داشته باشد:

- (۱) قطعی شدن (هزینه شدن)
- (۲) برگشت شدن (واریز نقدی)
- (۳) انتقال به دوره بعدی (سنواتی ماندن)

همانند تنخواه گردان پرداخت ، تنخواه گردان حسابداری در پایان سال به ۳ حالت وجود دارد :

۱. تمام آن هزینه شده باشد .
۲. تمام آن بصورت وجوه نقد در بانک پرداخت موجود است .
۳. قسمتی از آن بصورت علی الحساب و پیش پرداخت پرداخت شده است .

در پایان سال مالی حسابها به دو صورت بسته میشوند: نوع الف و نوع ب

❑ در حسابهای نوع الف باید مانده دفاتر کل صفر گردد (اعتبار این سرفصلها فقط تا پایان سال مالی است)

❑ در حسابهای نوع ب به علت ناتمام بودن فرایند حسابداری دولتی مانده آنان در دفاتر صفر شده و به سال بعد با عنوان سنواتی منتقل میشود .  
(پیش پرداخت / علی الحساب)



ثبتهای ۳۵ و ۳۶ و ۳۷ و ۳۸ و ۳۹ و ۴۰ :

بستن حسابهای نوع الف:	بستن حسابهای نوع ب:
اعتبار مصوب**	
بودجه جاری**	اندوخته پرداختهای غیر قطعی**
اعتبار تخصیص یافته**	اندوخته پرداختهای غیر قطعی سنواتی**
اعتبار مصرف شده**	
اعتبار تعهد نشده	درخواست وجه سنواتی**
اندوخته تعهدات احتمالی**	
درخواست وجه**	درخواست وجه**
منابع مالی قابل دریافت**	



### ❖ ثبتهای بودجه ای و مالی اعتبارات جاری سنواتی

پیش پرداختها و علی الحسابها تا پایان مراحل حسابداری دولتی از سالی به سال دیگر منتقل میشوند. در ابتدای هر سال بجای بانک پرداخت ، از محلی بنام دریافتی از خزانه از محل سنواتی دریافت میشوند و تا مرحله هزینه شده به شرح زیر ثبت زده میشوند:  
ثبت ۴۱ و ۴۲: بهنگام دریافت پیش پرداخت/علی الحساب سنواتی در ابتدای سال مالی بعد

پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی** دریافتی از خزانه سنواتی**	درخواست وجه سنواتی** اندوخته پرداختهای غیر قطعی سنواتی**
---	---

ثبت ۴۳ و ۴۴ : بهنگام احتساب به هزینه از محل سنواتی

اندوخته پرداختهای غیر قطعی سنواتی** اعتبار مصرف شده سنواتی**	هزینه از محل سنواتی** پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی**
---	---

ثبت ۴۵ و ۴۶ و ۴۷: چنانچه از محل سنواتی پیش پرداخت یا علی الحسابی مصرف نگردد

اندوخته پرداختهای غیر قطعی سنواتی** اعتبار تعهد نشده سنواتی**	دریافتی از خزانه از محل سنواتی** پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی**	اعتبار تعهد نشده سنواتی** درخواست وجه سنواتی**
--	--	---



تعدیلات حسابها :

در مرحله اصلاح و تعدیل حسابها که معمولاً پس از پایان سال مالی صورت می گیرد در هر حساب مستقل به لحاظ ماهیت و خصوصیات آن حساب مستقل حسابهایی مورد تعدیل قرار می گیرند . در حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای وزارت خانه ها و موسسات دولتی براساس مقررات مالی و محاسباتی کشور حسابهایی زیر باید تعدیل گردند:

- (۱) مانده ی تنخواه گردان پرداخت
- (۲) مانده ی تنخواه گردان حسابداری
- (۳) برگشت مانده ی وجوه مصرف نشده سال مالی به حساب خزانه
- (۴) انتقال مانده ی پیش پرداخت و علی الحساب سال جاری به حساب سنواتی
- (۵) انتقال مانده ی حسابهای بودجه ای مربوط به پیش پرداخت ها و علی الحساب ها به سال بعد
- (۶) تسویه بدهی به سایر سازمان ها در صورت وجود مانده .

(۱) تعدیل حساب تنخواه گردان پرداخت :

با فرض اینکه مانده ی حساب تنخواه گران پرداخت در پایان ۵۰.۰۰۰ باشد و مبلغ ۴۶.۰۰۰ آن هزینه شده و ۴۰۰۰ آن بصورت نقد باقی مانده باشد آرتیکل بودجه و مالی مربوط به تعدیل این حساب از قرار زیر است :

بدهکار		بستانکار	
(ثبت بودجه ای)			
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی ۵۰.۰۰۰			
	اعتبارات مصرف شده	۴۶.۰۰۰	
	اعتبارات تعهد نشده	۴.۰۰۰	

بدهکار		بستانکار	
(ثبت مالی)			
بانک پرداخت جاری		۴.۰۰۰	
هزینه جاری		۴۶.۰۰۰	
تنخواه گردان پرداخت		۵۰.۰۰۰	

(۲) تعدیل تنخواه گردان حسابداری

نکته : همانند تنخواه گردان پرداخت ، تنخواه گردان حسابداری در پایان سال به ۳ حالت وجود دارد :

- (۱) تمام آن هزینه شده باشد .
- (۲) تمام آن بصورت وجوه نقد در بانک پرداخت موجود است .
- (۳) قسمتی از آن بصورت علی الحساب و پیش پرداخت پرداخت شده است .

با فرض اینکه مانده ی حساب تنخواه گردان حسابداری در پایان سال ۱۵۰.۰۰۰ بوده که مبلغ ۶۶.۰۰۰ آن هزینه شده و ۶۷.۰۰۰ بصورت علی الحساب و پیش پرداخت گردیده و مابقی آن بملغ ۱۷.۰۰۰ وجوه نقد باقی مانده باشد آرتیکل های مالی و بودجه ای آن به شرح زیر است :

ثبت بودجه ای نداریم .

بدهکار	بستانکار
(ثبت مالی)	
تنخواه گردان حسابداری	(این مبلغ از جمع علی الحساب ها و پیش پرداخت ها بدست آمده =
۱۳۳.۰۰۰	۶۶.۰۰۰ + ۶۷.۰۰۰)

دریافتی از خزانه ۱۳۳.۰۰۰

برای وجوه نقد باقی مانده و مصرف نشده نیز به شرح زیر عمل می کنیم :

بدهکار	بستانکار
(ثبت بودجه ای)	
منابع مالی قابل دریافت	
۱۷.۰۰۰	
در خواست وجه	۱۷.۰۰۰
بدهکار	بستانکار
(ثبت مالی)	
تنخواه گردان حسابداری	
۱۷.۰۰۰	
بانک پرداخت جاری	۱۷.۰۰۰

۳) تعدیل تعیین مانده وجوه مصرف شده و برگشت آن به خزانه :

مانده ی مصرف شده = دریافتی از خزانه - {هزینه سال جاری + علی الحساب جاری + پیش پرداخت سال جاری }

با فرض اینکه مانده ی حساب دریافتی از خزانه قبل از تعدیلات ۱.۷۲۹.۰۰۰ و مانده ی حساب هزینه سال جاری ۱.۷۴۱.۰۰۰ باشد و با در نظر گرفتن تعدیلات حسابها در مراحل قبل (۱.۲) میزان مانده ی وجوه مصرف شده را تعیین و آرتیکل مربوط به برگشت وجوه مصرف نشده به خزانه را ثبت نمایید .

$$۱.۷۲۹.۰۰۰ + ۱۳۳.۰۰۰ = ۱.۸۶۲.۰۰۰ \text{ دریافتی از خزانه}$$

هزینه سال جاری



$$۸۰۰۰ = \{ ۱.۷۱۷.۰۰۰ - ۱.۸۶۲.۰۰۰ \} + (۴۶.۰۰۰ + ۱.۷۴۱.۰۰۰) = ۶۷.۰۰۰ + ۱.۸۵۴.۰۰۰$$

۴) تعدیل مربوط به انتقال حساب های پیش پرداخت علی الحساب سال جاری به حساب های سنواتی :

با فرض این که مانده ی پیش پرداخت ۴۷.۰۰۰ و مانده ی علی الحساب ۲۰.۰۰۰ باشد آرتیکل های بودجه ای و مالی مربوط به انتقال این حساب ها به حساب های سنواتی به شرح زیر می باشد :

بدهکار	بستانکار
(ثبت بودجه ای)	
در خواست وجه سنواتی	
۶۷.۰۰۰	
در خواست وجه	۶۷.۰۰۰
اندوخته اعتبار پرداختهای غیر قطعی	۶۷.۰۰۰

اندوخته اعتبارپرداختهای غیر قطعی سنواتی ۶۷.۰۰۰

بستانکار	بدهکار	(ثبت مالی)
	۲۰.۰۰۰	علی الحساب سنواتی
	۴۷.۰۰۰	پیش پرداخت سنواتی
۲۰.۰۰۰		علی الحساب جاری
۴۷.۰۰۰		پیش پرداخت سال جاری

بستانکار	بدهکار	در یافتی از خزانه
	۶۷.۰۰۰	
۶۷.۰۰۰		اندوخته اعتبارپرداختهای غیر قطعی سنواتی

(۵) ثبت های بودجه ای و مالی مربوط به برگشت وجوه مصرف نشده :

بستانکار	بدهکار	(ثبت بودجه ای)
	۸.۰۰۰	منابع مالی قابل دریافت
۸.۰۰۰		در خواست وجه
بستانکار	بدهکار	(ثبت مالی)
	۸.۰۰۰	دریافتی از خزانه
۸.۰۰۰		بانک پرداخت جاری



✽ طبقه بندی اقتصادی هزینه های دولت

در طبقه بندی عملیاتی هزینه ها هدف نمایانگر نوع طبقه بندی بود اما در طبقه بندی اقتصادی، نوع هزینه کرد مطرح است. طبقه بندی اقتصادی هزینه ها در مورد اعتبارات هزینه ای و اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای متفاوت از هم است اما هر دو دارای نظامی ۷ فصلی است.

طبقه بندی اقتصادی هزینه های دولت برحسب فصول هزینه و اجزای آن

۱۰۰۰۰ فصل اول - جبران خدمت کارکنان

۱۰۱۰۰ حقوق و دستمزد

۱۰۱۰۱ حقوق و دستمزد کارکنان رسمی

۱۰۱۰۲ حقوق و دستمزد کارکنان غیررسمی

۱۰۱۰۳ حقوق و دستمزد کارگران مشمول قانون کار و تامین اجتماعی

۱۰۱۰۴ حقوق و دستمزد کارکنان خارجی

- ۱۰۱۰۵ حقوق و دستمزد ایام مرخصی‌های استفاده نشده شاغلین و بازنشستگان
- ۱۰۱۰۶ حق التدریس در موسسات آموزشی و پژوهشی
- ۱۰۱۰۷ حق تحقیق در موسسات آموزشی و پژوهشی
- ۱۰۱۹۹ سایر حقوق و دستمزد
- ۱۰۲۰۰ فوق‌العاده‌ها و مزایای شغل
- ۱۰۲۰۱ فوق‌العاده شغل
- ۱۰۲۰۲ فوق‌العاده مخصوص
- ۱۰۲۰۳ فوق‌العاده سختی شرایط محیط کار
- ۱۰۲۰۴ فوق‌العاده بدی آب و هوا
- ۱۰۲۰۵ تفاوت تطبیق
- ۱۰۲۰۶ فوق‌العاده محرومیت از تسهیلات زندگی
- ۱۰۲۰۷ فوق‌العاده محل خدمت
- ۱۰۲۰۸ فوق‌العاده اشتغال خارج از کشور
- ۱۰۲۰۹ کمک هزینه عائله‌مندی
- ۱۰۲۱۰ کمک هزینه اولاد
- ۱۰۲۱۱ حق سرپرستی
- ۱۰۲۱۲ همطرازی
- ۱۰۲۱۳ حق جذب
- ۱۰۲۱۴ فوق‌العاده جذب مناطق محروم
- ۱۰۲۱۵ اضافه کار و حق کشیک
- ۱۰۲۱۶ پاداش طی سال کارکنان شاغل
- ۱۰۲۱۷ عیدی پایان سال کارکنان شاغل
- ۱۰۲۱۸ فوق‌العاده نوبت کاری
- ۱۰۲۱۹ حق محرومیت از مطب
- ۱۰۲۲۰ حق مسکن
- ۱۰۲۲۱ کمکهای جنسی و غیرنقدی به کارکنان شاغل (به عنوان قسمتی از حقوق و مزایای قانونی آنان)
- ۱۰۲۹۹ سایر مزایا و فوق‌العاده‌های کارکنان شاغل
- ۱۰۲۲۰ حق مسکن
- ۱۰۲۲۱ کمکهای جنسی و غیرنقدی به کارکنان شاغل (به عنوان قسمتی از حقوق و مزایای قانونی آنان)
- ۱۰۲۹۹ سایر مزایا و فوق‌العاده‌های کارکنان شاغل / الف.ب.
- ۲۰۰۰۰ فصل دوم - استفاده از کالاها و خدمات
- ۱۰۱۰۰ ماموریت و نقل و انتقال کارکنان
- ۲۰۱۰۱ هزینه سفر
- ۲۰۱۰۲ فوق‌العاده ماموریت
- ۲۰۱۰۳ کرایه وسایل نقلیه
- ۲۰۱۰۴ بهای بلیط مسافرت
- ۲۰۱۰۵ هزینه نقل و مکان



- ۲۰۱۰۶ عوارض خروج از کشور  
 ۲۰۱۰۷ هزینه صدور و تمدید گذرنامه  
 ۲۰۱۹۹ سایر هزینه‌های مأموریت و نقل مکان  
 ۲۰۲۰۰ حمل و نقل و ارتباطات  
 ۲۰۲۰۱ حمل کالا و اثاثه دولتی  
 ۲۰۲۰۲ بیمه کالا  
 ۲۰۲۰۳ حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی (حقوق ورودی)  
 ۲۰۲۰۴ حمل و نقل نامه‌ها و امانات پستی  
 ۲۰۲۰۵ حق اشتراک صندوق‌های پستی در داخل و خارج از کشور  
 ۲۰۲۰۶ تلفن و فکس  
 ۲۰۲۰۷ اجاره خطوط مخابراتی و کانال‌های ماکروویو  
 ۲۰۲۰۸ اینترنت  
 ۲۰۲۹۹ سایر حمل و نقل و ارتباطات  
 ۲۰۳۰۰ نگهداری و تعمیر دارایی‌های ثابت  
 ۲۰۳۰۱ ساختمان و مستحقات  
 ۲۰۳۰۲ ماشین‌آلات و تجهیزات (اعم از ساکن و متحرک)  
 ۲۰۳۰۳ وسایط نقلیه  
 ۲۰۳۹۹ سایر دارایی‌های ثابت  
 ۲۰۴۰۰ نگهداری و تعمیر وسایل و تجهیزات اداری  
 ۲۰۴۰۱ میز و صندلی و مبلمان  
 ۲۰۴۰۲ ماشین حساب  
 ۲۰۴۰۳ ماشین تحریر  
 ۲۰۴۰۴ ماشین فتوکپی  
 ۲۰۴۰۵ لوازم صوتی و تصویری  
 ۲۰۴۰۶ لوازم سرمایش و گرمایش  
 ۲۰۴۰۷ رایانه  
 ۲۰۴۹۹ سایر وسایل اداری  
 ۲۰۵۰۰ چاپ و خرید نشریات و مطبوعات  
 ۲۰۵۰۱ چاپ نشریه و مطبوعات  
 ۲۰۵۰۲ چاپ دفاتر و اوراق اداری  
 ۲۰۵۰۳ چاپ آگهی‌های اداری  
 ۲۰۵۰۴ خرید نشریات و مطبوعات  
 ۲۰۵۰۵ خرید دفاتر و اوراق اداری  
 ۲۰۵۹۹ سایر هزینه‌های چاپ و خرید نشریات و مطبوعات  
 ۲۰۶۰۰ تصویربرداری و تبلیغات  
 ۲۰۶۰۱ عکاسی  
 ۲۰۶۰۲ فیلمبرداری

- ۲۰۶۰۳ هزینه خدمات تبلیغاتی مانند خطاطی و نقاشی
- ۲۰۶۰۴ آگهی های تبلیغاتی
- ۲۰۶۹۹ سایر هزینه های تبلیغاتی
- ۲۰۷۰۰ تشریفات
- ۲۰۷۰۱ هزینه پذیرایی
- ۲۰۷۰۲ جشن و چراغانی
- ۲۰۷۰۳ حق سفره
- ۲۰۷۹۹ سایر هزینه های تشریفات
- ۲۰۸۰۰ هزینه های قضایی، ثبتی و حقوقی
- ۲۰۸۰۱ حق الوکاله
- ۲۰۸۰۲ حق المشاوره
- ۲۰۸۰۳ هزینه های قضایی
- ۲۰۸۰۴ هزینه های ثبتی
- ۲۰۸۹۹ سایر هزینه های قضایی، ثبتی و حقوقی
- ۲۰۹۰۰ هزینه های بانکی
- ۲۰۹۰۱ خرید دسته چک
- ۲۰۹۰۲ خرید سفته
- ۲۰۹۰۳ هزینه انتقال وجوه
- ۲۰۹۰۴ نگهداری اسناد و اشیاء قیمتی در بانکها
- ۲۰۹۹۹ سایر هزینه های بانکی
- ۲۱۰۰۰ آب و برق و سوخت مصرفی
- ۲۱۰۰۱ آب (آشامیدنی و تصفیه نشده) و یخ
- ۲۱۰۰۲ سوخت های فسیلی (نفت سفید، بنزین، گازوئیل، گاز، نفت کوره)
- (سوخت خودروها و ماشین آلات ثابت و متحرک)
- ۲۱۰۰۳ برق روشنایی و صنعتی
- ۲۱۰۹۹ سایر هزینه های آب و برق و سوخت
- ۲۱۱۰۰ مواد و لوازم مصرف شدنی
- ۲۱۱۰۱ مصالح ساختمانی (گچ، آجر، سیمان، آهک و ...)
- ۲۱۱۰۲ ابزار و یراق (کلید، قفل، دستگیره و ...)
- ۲۱۱۰۳ لوازم سرویس های بهداشتی (شیر آب، سیفون و ...)
- ۲۱۱۰۴ مواد شوینده (صابون، مایع دستشویی، مایع ظرفشویی، پودرهای شوینده و ...)
- ۲۱۱۰۵ لوازم یدکی (مربوط به وسایط نقلیه و ماشین آلات و تجهیزات)
- ۲۱۱۰۶ کاغذ و مقوا و لوازم التحریر
- ۲۱۱۰۷ مواد غذایی و مصرفی آبدارخانه
- ۲۱۱۰۸ مواد غذایی برای بیمارستانها، زندانها و اردوگاهها
- ۲۱۱۰۹ دارو و لوازم مصرفی پزشکی، دندانپزشکی و آزمایشگاه
- ۲۱۱۱۰ لوازم خواب و پوشاک

- ۲۱۱۹۹ سایر مواد و کالاهای مصرف شدنی
- ۲۱۲۰۰ هزینه‌های مطالعاتی و تحقیقی
- ۲۱۲۰۱ حق التألیف
- ۲۱۲۰۲ حق ترجمه
- ۲۱۲۰۳ خرید کتاب، نشریات، نرم‌افزارهای رایانه‌ای، فیلم‌های ویدیویی و سایر لوازم و ابزار مشابه
- ۲۱۲۰۴ هزینه برگزاری سمینارها و جلسات سخنرانی و کارگاههای آموزشی
- ۲۱۲۹۹ سایر هزینه‌های مطالعاتی و پژوهشی
- ۲۱۳۰۰ حق الزحمه به اشخاص برای انجام خدمات قراردادی
- ۲۱۳۰۱ اجرای برنامه‌های آموزشی، مذهبی، فرهنگی و هنری
- ۲۱۳۰۲ شرکت در جلسات (حق حضور در جلسه)
- ۲۱۳۰۳ تعلیم فنون
- ۲۱۳۰۴ حق الزحمه پزشکی
- ۲۱۳۹۹ سایر
- ۲۱۴۰۰ حق عضویت
- ۲۱۴۰۱ حق عضویت در سازمانها و موسسات بین‌المللی
- ۲۱۴۰۲ قراردادهای و تعهدات دولت یا دستگاهها با موسسات خارجی (کمک - سهمیه)
- ۲۱۵۰۰ وسایل و تجهیزات نظامی
- ۲۱۵۰۱ خرید وسایل و تجهیزات نظامی که در عملیات تدافعی و تهاجمی مورد استفاده قرار می‌گیرند (مانند سلاح و مهمات و هواپیمای جنگی)
- ۳۰۰۰۰ فصل سوم - هزینه‌های اموال و دارایی
- ۳۰۱۰۰ سود و کارمزد وامها و تسهیلات بانکی
- ۳۰۱۰۱ سود و کارمزد وامهای داخلی
- ۳۰۱۰۲ سود و کارمزد وامهای خارجی
- ۳۰۱۰۳ سود اوراق مشارکت
- ۳۰۱۰۴ سود اسناد خزانه
- ۳۰۱۹۹ سود سایر اوراق بهادار
- ۳۰۲۰۰ اجاره و کرایه
- ۳۰۲۰۱ اجاره زمین و اراضی، حق الارض و بهره مالکانه
- ۳۰۲۰۲ اجاره ساختمان مستحدثات
- ۳۰۲۰۳ اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات
- ۳۰۲۰۴ کرایه لوازم و ابزار مختلف
- ۴۰۰۰۰ فصل چهارم - یارانه
- ۴۰۱۰۰ کمک زیان شرکتهای دولتی
- ۴۰۱۰۱ کمک زیان شرکتهای دولتی
- ۴۰۲۰۰ پرداخت مابه‌التفاوت قیمت کالا
- ۴۰۲۰۱ یارانه کالاهای اساسی
- ۴۰۲۰۲ یارانه کود شیمیایی

- ۴۰۲۰۳ یارانه دارو  
 ۴۰۲۹۹ سایر کالاها  
 ۴۰۳۰۰ پرداخت‌های انتقالی غیرسرمایه‌ای به شرکت‌های دولتی و موسسات انتفاعی وابسته به دولت  
 ۴۰۳۰۱ شرکت‌های دولتی (مانند کمک به آموزش‌های فنی و حرفه‌ای به کارکنان)  
 ۴۰۳۰۲ موسسات انتفاعی وابسته به دولت  
 ۵۰۰۰۰ فصل پنجم - کمک‌های بلاعوض  
 ۵۰۱۰۰ کمک‌های بلاعوض به دولت‌های خارجی  
 ۵۰۱۰۱ سرمایه‌ای  
 ۵۰۱۰۲ غیرسرمایه‌ای  
 ۵۰۲۰۰ کمک بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی  
 ۵۰۲۰۱ سرمایه‌ای  
 ۵۰۲۰۲ غیرسرمایه‌ای  
 ۵۰۳۰۰ کمک بلاعوض به سایر سطوح دولتی  
 ۵۰۳۰۱ سرمایه‌ای  
 ۵۰۳۰۲ غیرسرمایه‌ای  
 ۵۰۴۰۰ کمک بلاعوض به سایر سطوح غیردولتی  
 ۵۰۴۰۱ سرمایه‌ای  
 ۵۰۴۰۲ غیرسرمایه‌ای  
 ۶۰۰۰۰ فصل ششم - رفاه اجتماعی  
 ۶۰۱۰۰ حق بیمه  
 ۶۰۱۰۱ بیمه اجتماعی کارمندان دولت (بیمه بازنشستگی)  
 ۶۰۱۰۲ بیمه درمان کارمندان دولت (بیمه عمر و بیمه درمان و تکمیلی و صدمات ناشی از حادثه)  
 ۶۰۱۰۳ بیمه درمان اقشار آسیب‌پذیر  
 ۶۰۱۰۴ بیمه درمان روستائیان  
 ۶۰۱۰۵ بیمه درمان خویش‌فرمایان  
 ۶۰۱۰۶ بیمه اجتماعی کارگران  
 ۶۰۱۰۷ بیمه اجتماعی نیازمندان  
 ۶۰۱۰۸ بیمه اجتماعی روستائیان  
 ۶۰۱۰۹ بیمه درمانی کارکنان نیروهای مسلح  
 ۶۰۱۱۰ بیمه درمان ایثارگران  
 ۶۰۱۱۱ بیمه درمان طلاب علوم دینی  
 ۶۰۲۰۰ کمک‌های رفاهی کارمندان دولت  
 ۶۰۲۰۱ کمک هزینه مواد غذایی و نگهداری رستوران  
 ۶۰۲۰۲ کمک هزینه بیماری و زایمان  
 ۶۰۲۰۳ کمک هزینه سرویس حمل و نقل  
 ۶۰۲۰۴ کمک هزینه مهدکودک

- ۶۰۲۰۵ استرداد مخارج انجام شده توسط کارکنان برای کالا و خدماتی چون دارو، پزشکی، دندانپزشکی و صورتحساب بیمارستان
- ۶۰۲۰۶ پاداش پایان خدمت بازنشستگان
- ۶۰۲۰۷ کمک به حساب پس‌انداز کارکنان دولت
- ۶۰۲۰۸ کمک هزینه ازدواج و فوت کارکنان شاغل
- ۶۰۲۰۹ کمک هزینه برگزاری جشن‌ها و جوایز به فرزندان کارکنان شاغل و بازنشسته
- ۶۰۲۹۹ سایر کمک‌های رفاهی کارمندان دولت (مانند هزینه مراقبت در منزل، ارائه خدمات دارویی، هزینه‌های تامین آمبولانس، تامین هزینه صندلی چرخدار، کمک به هزینه مسافرت‌های زیارتی و سیاحتی، اعطای کمک‌های جنسی و غیرنقدی به مناسبت‌های خاص) «توسط سازمان‌های حمایتی دولتی»
- ۶۰۳۰۰ کمک‌های رفاهی گروه‌های خاص
- ۶۰۳۰۱ مستمری اقشار آسیب‌پذیر
- ۶۰۳۰۲ کمک به معلولین جسمی و ذهنی
- ۶۰۳۰۳ کمک به خانواده‌های ایثارگران و خانواده معظم شهدا
- ۶۰۳۰۴ پرداخت کمک‌های موردی به اقشار آسیب‌پذیر و معلولین
- ۶۰۳۰۵ کمک به مراکز غیردولتی و خانواده‌ها برای نگهداری و توانبخشی معلولین و سالمندان
- ۶۰۳۰۶ کمک به رسیدگی و ساماندهی آسیب‌دیدگان اجتماعی
- ۶۰۳۰۷ کمک به پیشگیری از آسیب‌های اجتماعی
- ۶۰۳۹۹ سایر کمک‌های رفاهی گروه‌های خاص (مانند مراقبت در منزل، ارائه خدمات دارویی، هزینه تامین آمبولانس، تامین هزینه صندلی چرخدار، کمک‌های جنسی و نقدی به آنان حسب مورد)
- ۶۰۴۰۰ کمک‌های رفاهی دانش‌آموزان و دانشجویان
- ۶۰۴۰۱ صندوق‌های رفاه دانشجویان
- ۶۰۴۰۲ کمک هزینه تغذیه دانشجویان، هنرجویان
- ۶۰۴۰۳ کمک هزینه رفت و آمد دانشجویان، هنرجویان
- ۶۰۴۰۴ کمک هزینه رفت و آمد دانش‌آموزان، هنرجویان
- ۶۰۴۰۵ هزینه‌های مربوط به اردوها و وسایل و تجهیزات و جوایز ورزشی و گردش‌های علمی
- ۶۰۴۰۶ کمک هزینه تحصیلی
- ۶۰۴۰۷ کمک به تغذیه، پوشاک و لوازم‌التحریر مورد نیاز دانش‌آموزان مناطق محروم و دانش‌آموزان استثنایی
- ۶۰۴۹۹ سایر هزینه‌های رفاهی دانش‌آموزان و دانشجویان و هنرجویان
- ۶۰۵۰۰ کمک‌های رفاهی بازنشستگان
- ۶۰۵۰۱ حقوق وظیفه و مستمری بازنشستگان و موظفین
- ۶۰۵۰۲ حق عائله‌مندی و اولاد بازنشستگان و موظفین
- ۶۰۵۰۳ افزایش حق عائله‌مندی و اولاد بازنشستگان و موظفین ۶۰ سال و بالاتر و از کارافتادگان
- ۶۰۵۰۴ پرداخت بیمه درمان مکمل بازنشستگان لشگری و کشوری
- ۶۰۵۰۵ پرداخت حق بیمه عمر و حوادث بازنشستگان لشگری و کشوری
- ۶۰۵۰۶ کمک هزینه ازدواج و فوت بازنشستگان و فرزندان آنان
- ۶۰۵۹۹ سایر کمک‌های رفاهی بازنشستگان (مانند هزینه مراقبت در منزل، ارائه خدمات دارویی، هزینه‌های تامین آمبولانس، تامین هزینه صندلی چرخدار، کمک‌های جنسی و غیرنقدی به آنان، جوایز و لوح تقدیر از آنان)

- ۶۰۶۰۰ کمک‌های رفاهی ایثارگران
- ۶۰۶۰۱ اجرای قانون حالت اشتغال برای ایثارگران مشمول
- ۶۰۶۰۲ کمک به اشتغال خانواده‌های ایثارگران
- ۶۰۶۰۳ کمک‌های موردی به خانواده‌های ایثارگران
- ۶۰۹۰۰ سایر هزینه‌های رفاه اجتماعی
- ۶۰۹۰۱ کمک هزینه ایام بیکاری، مرخصی دوران بارداری و زایمان
- ۶۰۹۰۲ هزینه کارکنان فوت شده شامل حمل جنازه، کفن و دفن و مراسم ترحیم
- ۶۰۹۰۳ کمک هزینه کاغذ، چاپ و صفاحی (مانند پایان‌نامه تحصیلی دانشجویان و امثال آن)
- ۶۰۹۹۹ سایر هزینه‌های رفاهی
- ۷۰۰۰۰ فصل هفتم - سایر هزینه‌ها
- ۷۰۱۰۰ پرداخت‌های انتقالی به موسسات غیرانتفاعی عرضه‌کننده خدمات به خانوار
- ۷۰۲۰۰ کمک به موسسات حمایتی دولتی و غیردولتی به صورت موردی
- ۷۰۳۰۰ عوارض اجباری (مانند عوارض شهرداری)
- ۷۰۴۰۰ جرایمی که توسط یک واحد دولتی برای سطوح دیگر وضع می‌شود
- ۷۰۵۰۰ جرایم و عوارض دادگاهها
- ۷۰۶۰۰ پرداخت‌های مربوط به جبران صدمات یا لطمات ناشی از سوانح طبیعی
- ۷۰۷۰۰ پرداخت به کارکنان غیرشاغل (حقوق آماده به خدمت‌ها در سالهای بودجه و سالهای قبل، حقوق ایام تعلیق مربوط به کارکنانی که به اتهام جرم از کار برکنار شده و سپس از اتهام منتسبه برائت حاصل کرده‌اند)
- ۷۰۸۰۰ بازخرید سنوات خدمت
- ۷۰۹۰۰ پرداخت‌های جبرانی در خصوص صدمات شخصی یا ملکی وارد آمده توسط واحدهای دولتی
- ۷۱۰۰۰ پرداخت‌های انتقالی سرمایه‌ای برای تامین تمام یا بخشی از هزینه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
- ۷۱۱۰۰ پرداخت حق بیمه مربوط به خودرو، آتش‌سوزی، سرقت و سایر بیمه‌ها به شرکت‌های بیمه
- ۷۱۲۰۰ اعتباراتی که به غیر از بیمه عمر به صورت موردی به صورت کمک به موسسات عمومی یا اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری اعطا می‌شود (مانند کمک به شهرداریها)
- ۷۱۳۰۰ پرداخت دیون
- ۷۱۴۰۰ بورسیه تحصیلی به دانشجویان جهت خدمت در سازمان بورس‌دهنده
- ۷۱۵۰۰ اهداء جوایز، سکه به مناسبت‌های خاص به اشخاص و تقدیر از آنان که رابطه استخدامی با دستگاه برگزارکننده ندارند
- ۷۱۹۰۰ سایر هزینه‌ها



❁ نکاتی در خصوص طبقه‌بندی ۷ فصلی اعتبارات هزینه‌ای:

فصل اول: جبران خدمات کارکنان

- کلیه پرداخت‌هایی است که کارفرما در قبال انجام خدمت به صورت حقوق و دستمزد به کارکنان خود پرداخت می‌نماید.
- این پرداخت‌ها شامل موارد زیر نیست:
- کارکنان شاغل در قرارداد کار حجمی مانند شرکت‌های خدماتی (در فصل دوم منظور می‌شود)
- حساب سرمایه‌ای کارکنان دولت (حساب پس‌انداز، بیمه‌های مختلف)

- حقوق و دستمزد کارکنان شاغل در پروژه‌ها و طرح‌های عمرانی (این پرداخت‌ها به قیمت تمام شده پروژه افزوده شده و در فصل هفتم اعتبارات سرمایه‌ای قرار می‌گیرد)
- هزینه ابزار و وسایل کارکنان (در فصل دوم قرار می‌گیرد)
- کارکنان شاغل در واحد مجری اداره شده از روش قیمت تمام شده (فصل پنجم حقوق می‌گیرند)
- کمک‌های تامین اجتماعی
- فصل دوم: استفاده از کالا و خدمات
- این فصل شامل تمام هزینه‌های کالا و خدماتی است که برای فعالیت‌های جاری دستگاه بکار می‌رود.
- موارد زیر در این فصل جای نمی‌گیرند:
- کالا و خدماتی که به کارکنان یا بازنشستگان منتقل می‌شود که در فصل رفاه اجتماعی یا کمک‌های بلاعوض قرار می‌گیرند.
- ارزش کالا و خدماتی که در فرآیند تولید و ... بکار می‌روند یا در تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استفاده می‌شوند.
- تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت که ماهیت دارایی را تغییر داده یا عمر آن را تثبیت نمایند.
- کالا و خدماتی که برای افزایش موجودی ذخایر یا مواد و تجهیزات است.
- فصل سوم: هزینه‌های اموال و دارایی
- هزینه بدهی‌های ایجاد شده در بخش عمومی دولت می‌باشد که شامل سود و کارمزد وام‌های دریافتی، سود و جایزه اوراق مشارکت و اوراق بهادار اجاره و کرایه دارایی ثابت است.

#### فصل چهارم: یارانه‌ها

هزینه‌های یک جنبه‌ای بدون معوض است که دولت به بنگاه‌های دولتی و خصوصی و دستگاه‌های اجرایی یا به کالا و خدمات تولید شده یا فروخته شده یا وارد شده یا صادر شده توسط شرکت‌ها پرداخت می‌نماید.

در حال حاضر یارانه برای تولیدکننده یا توزیع‌کننده پرداخت می‌شود.

پرداخت‌های انتقالی غیرسرمایه‌ای به شرکت‌های دولتی و در این فصل جای می‌گیرند اما پرداخت‌های انتقالی سرمایه‌ای در فصل هفتم جا دارند. مانند سرمایه‌گذاری دولت در بنگاه‌های اقتصادی برای تشکیل سرمایه شرکت یا جبران کسرهای عملیاتی آنها برای استفاده‌های بعدی مانند عرضه کالا به قیمت کمتر از بازار

یارانه به صورت‌های یارانه محصول (میزان مشخص برای هر واحد کالا یا خدمات) یارانه تولید (یارانه به بنگاه‌ها بابت اشتغال به تولید مانند یارانه کاهش آلودگی یا بکارگیری نیروی انسانی) یارانه صادرات (به واحد کالاهای صادراتی یا خدمت صادر شده) و یارانه واردات به واحد کالاهای وارداتی یا خدمت وارد شده) می‌باشد.

#### فصل پنجم: کمک‌های بلاعوض

هزینه‌های یک جنبه غیراجباری و داوطلبانه است که به صورت نقدی یا غیرنقدی یا خدمت توسط یک واحد دولتی به واحدهای دیگر دولتی یا غیردولتی یا سازمان‌های بین‌المللی یا دولت‌های خارجی پرداخت می‌گردد.

سرانه دانش‌آموزان، اعانه به تشکلهای غیردولتی، کمک به هیات‌ها و اصناف، کمک در سوانح به سایر کشورها، کمک‌های بلاعوض دولت به اقشار مختلف، اعطای هدایای دولتی از جمله کمک‌های بلاعوض هستند.

#### فصل ششم: رفاه اجتماعی

پرداخت‌های انتقالی یک طرفه از جانب دولت به منظور حمایت از کل جامعه یا بخش‌های خاصی از آنها در برابر مشکلات اجتماعی که ممکن است بیماری، ناتوانی و سالخوردگی، بازنشستگی یا شرایط ویژه چون ایثارگری پرداخت می‌شود.

- بیمه‌های اجتماعی

- هزینه کمک‌های اجتماعی

- صدمات ناشی از حوادث، کمک رفاهی به اقشار آسیب پذیر و معلولین
  - پاداش بازنشستگان، کمک هزینه عائله مندی و اولاد آنها، کمک به آسایشگاه بازنشستگان، هزینه های درمان و ازدواج و فوت بازنشستگان و خانواده آنها
  - کمک های رفاهی به دانش آموزان و دانشجویان و هنرجویان
  - هزینه های درمان کارکنان، هزینه مهدکودک و ورزش کارکنان، کمک های رفاهی خاص، کمک هزینه فوت و ازدواج کارکنان با هزینه ایام بیکاری
  - مرخصی بارداری، زایمان
  - و ... از جمله هزینه های رفاه اجتماعی هستند.
- حقوق بازنشستگان از طریق صندوق بازنشستگی و تامین اجتماعی پرداخت می شود و در این فصل جا ندارد.
- لازم به ذکر است که در طبقه بندی نظام آمارهای مالی دولت **GFS** برخی هزینه ها چون تسهیلات ورزشی، مهدکودک و کمک به تامین کالا و خدمات، کمک به رفاه خانواده کارکنان در فصل اول جا می گیرد اما در نظام بودجه ریزی کشور ما در فصل اول جا ندارد همچنین است برخی هزینه های فصل دوم مانند نوشیدنی های محل کار و ماموریت، اقامتگاه، لباس متحدالشکل و ...
- در ایران حق بیمه های اجتماعی در فصل ششم است اما می تواند در فصل اول نیز قرار گیرد. (حق بیمه سهم کارفرما مورد نظر است).

#### فصل هفتم: سایر هزینه ها

- پرداخت های انتقالی خاص به موسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوار به صورت پول نقد، حق عضویت، حق اشتراک و هدایای داوطلبانه
- عوارض و جرایم واحدهای عمومی یا دولتی
- پرداخت های جبرانی، خسارات و نتایج آراء محاکم
- پرداخت های انتقالی سرمایه ای برای تامین تمام یا قسمتی از هزینه های عمرانی
- بازخرید سنوات کارکنان، حقوق آماده به خدمت
- حق بیمه خودروها، ساختمان و آتش سوزی
- کمک به بسیج ادارات، شهرداریها، مزایای تحصیلی و بورس ها
- خرید کالا و خدمات برای توزیع بین خانوارها
- پرداخت دیون
- پرداخت جوایز و هدایا به افراد .



✽ شرحی اجمالی بر اطلاعات مورد نیاز حسابداری دولتی جهت پرداخت حقوق و مزایای کارکنان دولت

#### مالیات بر درآمد حقوق

بر اساس ماده ۸۶ ق.م.م "پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ ق.م.م محاسبه و کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی در یافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی پرداخت و در ماههای بعد فقط تغییرات را صورت دهند."

"پرداخت هایی که توسط غیر از پرداخت کنندگان مقرری و حقوق اصلی انجام می شود، پرداخت کنندگان، مکلف به محاسبه و کسر مالیات متعلق بدون کسر معافیت ماده ۸۴ ق.م.م میباشند. در مواردی که از اشخاص مقیم خارج که در ایران شعبه یا نمایندگی



ندارند حقوق دریافت شود، دریافت کنندگان حقوق مکلفند بر اساس ماده ۸۲ ق.م.م مالیات متعلقه را به اداره امور مالیاتی محل سکونت خود پرداخت نمایند."

تعریف درآمد حقوق: طبق ماده ۸۲ ق.م.م "درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است."

درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور (از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران با اشخاص مقیم ایران) از منابع ایرانی عاید شخص می شود مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

آنچه از تعریف فوق مشخص می گردد اینست که درآمد حقوق در نتیجه رابطه استخدامی (وجه تمایز درآمد حقوق با مشاغل) بوجود آمده و حتماً می بایست در داخل ایران (مگر در موارد مأموریت های خارج از کشور) تحصیل شده باشد.

### درآمد مشمول مالیات حقوق

درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از "حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون". (ماده ۸۳ ق.م.م)

#### بطور کلی درآمد حقوق به ترتیب زیر قابل تفکیک می باشد:

(الف) حقوق ثابت (اصل حقوق)

(ب) مزایای مربوط شغل که به دو بخش مزایای مستمر و غیر مستمر قابل تفکیک می باشد.

#### مزایای مستمر:

به آندسته از دریافتی هایی که حقوق بگیر بطور مستمر و ماهانه علاوه بر حقوق اصلی دریافت می نماید، گفته میشود و شامل نقدی و غیر نقدی میباشد. مزایای نقدی مستمر عبارتند از، فوق العاده شغل، حق اولاد، حق مسکن، ایاب و ذهاب، حق جذب، فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی، فوق العاده بدی آب و هوا، فوق العاده محل خدمت، فوق العاده کسر صندوق و..... . مزایای غیر نقدی مستمر عبارتند از، استفاده از اتومبیل اختصاصی و استفاده از مسکن.

#### مزایای غیرمستمر:

به آندسته از دریافتی هایی که حقوق بگیر بطور غیر مستمر و به صورت موردی علاوه بر حقوق اصلی دریافت می نماید، گفته میشود و شامل نقدی و غیر نقدی میباشد.

مزایای نقدی غیر مستمر عبارتند از اضافه کار، پاداش انجام کار، فوق العاده مأموریت، هزینه سفر، وجوه پرداختی بابت لباس، عیدی و پاداش آخر سال، بازخرید مرخصی و..... .

مزایای غیر نقدی غیر مستمر شامل برنج، روغن و..... .

### براساس تبصره ماده ۸۳ ق.م.م مزایای غیر نقدی مشمول مالیات حقوق بشرح زیر تقویم و محاسبه میشود:

(الف) مسکن با اثاثیه معادل ۲۵ درصد و بدون اثاثیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (باستثنای مزایای معاف موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر میشود.

(ب) اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰ درصد و بدون راننده معادل ۵ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (باستثنای مزایای معاف موضوع ماده ۹۱ ق.م.م) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر میشود.

کلیه خودروهای دستگاه های دولتی باستثناء خودروهای خدمات اختصاصی و تشریفاتی، خودروهای خدمات عمومی محسوب میشوند و مشمول بند "ب" ماده ۸۳ ق.م.م نخواهند بود.

ج) سایر مزایای غیر نقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق .  
برای سایر کارکنان حقوق بگیر (بخش خصوصی) استفاده از خودروی اختصاصی به عنوان یک نوع مزایای غیر نقدی محسوب گردیده و می بایست با در نظر گرفتن سایر مزایای غیر نقدی (مستمر و غیر مستمر) حقوق بگیر حداکثر تا سقف معادل دو دوازدهم معافیت سالانه موضوع ماده ۸۴ ق.م.م باستاند بند ۱۳ ماده ۹۱ ق.م.م از پرداخت مالیات معاف و مازاد مشمول مالیات حقوق می باشد.

### نرخ مالیات بر درآمد حقوق

#### ماده ۸۵ ق.م.م نرخ و مالیات بر درآمد حقوق را به شرح ذیل تعیین نموده است:

- " در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت پس از کسر معافیه های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ۱۰٪".
- کارکنان وزارتخانه ها ، موسسات دولتی یا وابسته به دولت ، بانکها و سایر شرکتهای دولتی و نیز سازمانهایی که شمول قوانین ومقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است و یا از محل اعتبارات دولتی حقوق دریافت مینمایند و همچنین اعضای هیات علمی دانشگاهها و موسسات آموزش عالی دولتی از نظر مالیات بر درآمد حقوق مشمول نرخ فوق میباشند.
- در مورد سایر حقوق بگیران پس از کسر معافیه های مقرر در این قانون تا مبلغ ۴۲۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۰٪ و نسبت به مازاد آن به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م .

### معافیت

- ماده ۸۴ ق.م.م میزان معافیت درآمد حقوق و ماده ۹۱ ق.م.م و ماده ۹۲ ق.م.م، آن بخش از درآمد حقوق را که مشمول مالیات حقوق نمی باشد را به شرح زیر مشخص مینماید:
- تا میزان ۱۵۰ برابر حد اقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق بگیران از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع ، از پرداخت مالیات معاف میشود.
  - درآمد حقوق دریافتی روسا و اعضای ماموریت های سیاسی خارجی و روسا و اعضاء هیاتهای نمایندگی فوق العاده دول خارجی در ایران از دولت متبوع خود ، بشرط معامله متقابل و همچنین روسا و اعضاء هیاتهای نمایندگی سازمان ملل متحد و موسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و موسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی نباشند.
  - درآمد حقوق روسا و اعضاء ماموریت های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان موسسات فرهنگی دول خارجی که از دولت متبوع خود دریافت می دارند ، بشرط معامله متقابل.
  - دریافتی کارشناسان خارجی از دولت متبوع یا موسسات بین المللی بابت اعزام به ایران از محل کمکه های بلا عوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا موسسات بین المللی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی به ایران اعزام میشوند.
  - دریافتی کارمندان محلی سفارتخانه ها و کنسولگریها ونمایندگیهای دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج از کشور، در صورتیکه دارای تابعیت جمهوری اسلامی ایران را نداشته و همچنین به شرط معامله متقابل.
  - حقوق بازنشستگی و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث و حق سنوات وحقوق ایام مرخصی استفاده نشده که در موقع بازنشستگی یا از کارافتادگی به حقوق بگیر پرداخت می شود.
  - هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل .
  - مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می گیرد.
  - وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه وامثال آن .
  - عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعا" معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی مالیاتی موضوع ماده ۸۴ ق.م.م .
  - خانه های سازمانی که با اجازه قانونی یا بموجب ائیننامه های خاص در اختیار ماموران کشوری گذاشته میشود.

- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً یا به وسیله حقوق حقوق بگیر به پزشک یا بیمارستان باستناد اسناد و مدارک مثبتیه پرداخت کند.
- مزایای غیر نقدی پرداختی به کارکنان حد اکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ ق.م.م.
- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.
- ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود.

- به منظور تشویق کارفرمایان کارگاههای موجود به استخدام نیروی کار جدید، دولت موظف است کارفرمایانی را که در دوران برنامه از طریق مراکز خدمات اشتغال وزارت کار و امور اجتماعی مبادرت به استخدام نیروی کار جدید نمایند تخفیفاتی به شرح زیر قرار دهد:

کاهش مالیات کارفرمایان این گونه کارگاهها به میزان برحقوق دریافتی از کارکنان جدید الاستخدام. (ماده ۴۹ برنامه سوم توسعه) براساس آئیننامه اجرایی کلیه کارفرمایان مذکور با احراز شرایط مندرج در این آئیننامه از پرداخت مالیات برحقوق کارکنان جدید الاستخدام علاوه بر نیروهای موجود بمیزان صددرصد معاف میباشند.

- اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از بانکها، از درآمد مشمول مالیات دریافت کنندگان تسهیلات کسر و مانده درآمد مکتسبه در شمول محاسبات مالیاتی قرار می گیرد. استفاده از این معافیت مالیاتی فقط برای یکبار برای هر خانوار و یا افراد متاهل مجاز بوده و شامل واحد های با مساحت مفید حد اکثر ۱۲۰ متر مربع خواهد بود. (ماده ۱۳۹ برنامه سوم توسعه)



#### معافیت های مالیاتی در بخش دولتی :

علاوه بر موارد ذکر شده در ماده ۸۲ تا ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم، موارد زیر نیز در بخش دولتی از پرداخت مالیات معاف است:

(الف) اتومبیل اختصاص به کارکنان بخش دولتی (ب) عائله مندی و حق اولاد



#### بیمه - تعاریف و اصطلاحات

بیمه عقدی است که به موجب آن یک طرف تعهد می کند در ازای دریافت وجه یا وجوهی از طرف دیگر، در صورت وقوع یا بروز حادثه خسارت وارده بر او را جبران نموده یا وجه معینی بپردازد.

بیمه گر به سازمانها و موسساتی که امر بیمه نمودن را به عهده دارند اطلاق می شود در اینجا سازمان بیمه خدمات درمانی بیمه گر تلقی می گردد.

بیمه گزار به اشخاص، سازمانها و موسساتی اطلاق می گردد که نسبت به بیمه نمودن خود، اعضای تحت پوشش یا کارکنان اقدام می نماید.

بیمه شده اصلی فردی است که رأساً مشمول مقررات بیمه خدمات درمانی موضوع قانون بیمه همگانی خدمات درمانی باشد و پس از پرداخت حق السهم مشمول استفاده از مزایای بیمه خدمات درمانی قرار می گیرد

بیمه شده تبعی خانواده، شخص یا اشخاصی هستند که به تبع سرپرست و یا کفالت بیمه شده اصلی، از مزایای بیمه درمان برخوردار می گردد.

حق بیمه دولتی: عبارت است از وجوهی است که به حکم قانون برای استفاده از مزایای موضوع آن به سازمان پرداخت می گردد. این حق بیمه برای کارکنان نظام هماهنگ (تابع سازمان خدمات درمانی) می باشد.

حق بیمه کارکنان دولت به دو قسمت تقسیم می گردد: (الف) بیمه عادی (ب) بیمه خصوصی

بیمه عادی: به کارمند، همسر کارمند (به شرط شاغل نبودن در دستگاه دولتی) و اولاد تحت تکفل تا ۳ فرزند تعلق می گیرد.

**بیمه خصوصی:** که به اولاد چهارم به بالای تحت تکفل کارمند و همچنین پدر و مادر کارمند در صورتی که آنها تحت تکفل کارمند باشند تعلق می گیرد و نرخ آن بیشتر از نرخ بیمه عادی است .  
بیمه شده تبعی ۱: به افرادی که در هر خانوار بر اساس ضوابط ، مشمول دریافت سهم دولت از حق سرانه می شوند ، اطلاق می گردد. و شامل:

**الف: همسر اول کارمند مرد**

**ب: همسر اول و فرزندان کارکنان دولت تا سن ۲۰ سالگی در صورتیکه جزء سه فرزند اول باشند.**

**ت: فرزندان اناث در صورتیکه در ردیف سه فرزند اول باشند تا زمان ازدواج یا اشتغال.**

**ث: فرزندان ذکور در صورت ادامه تحصیل تا سن ۲۵ سالگی. ج: چنانچه یکی از فرزندان ذکور ( جزء سه فرزند اول ) در سنین کمتر از ۲۰ سال ( در صورت عدم ادامه تحصیل ) و ۲۵ سال ( در صورت ادامه تحصیل ) اقدام به ازدواج نمایند، همچنان از یارانه دولت بهره مند خواهند بود ولی همسر و فرزندان آنان تبعی ۳ محسوب می شوند.**  
**چ: با حکم مراجع قضایی مبنی بر اینکه فرزندان اول تا سوم خانم های شاغل تحت کفالت مادر می باشند در شمول یارانه دولت قرار می گیرند.**

**ح: فرزندان محجور براساس رأی مراجع قانونی بدون محدودیت سنی در صورتیکه در ردیف سه فرزند اول باشند.**

**خ: در صورتیکه شوهر طبق حکم قضایی تحت کفالت همسر قرار گیرد.**

**د: فرزندان اناث مطلقه به شرط عدم اشتغال به کار چنانچه جزء سه فرزند اول باشند، از یارانه برخوردار می شوند. ( از طریق پدر - کارمند مرد )**

بیمه شده تبعی ۲: به افرادی که با پرداخت حق سرانه کامل از طرف بیمه شده اصلی تحت پوشش قرار می گیرند اطلاق می گردد این افراد شامل :

**۱) فرزندان چهارم و به بعد متولد بعد از تاریخ ۷۳/۲/۲۶ .**

**۲) همسر دوم و به بعد کارمند ، در صورتیکه مشمول دریافت سهم دولت از حق سرانه نمی باشد .**

**۳) همسر و تمامی فرزندان کارمند زن**

بیمه شده تبعی ۳: به کلیه افراد معرفی شده از جانب بیمه شده اصلی که مشمول پرداخت ۲/۹ حق سرانه مازاد بر حق سرانه کامل می باشد اطلاق می گردد که شامل:

- ❖ پدر و مادر
- ❖ پدر و مادر همسر
- ❖ خواهران و برادران مجرد
- ❖ خواهران و برادران مجرد همسر
- ❖ پدر بزرگ و مادر بزرگ
- ❖ همسر و فرزندان وظیفه بگیران
- ❖ ناپدری و نامادری و فرزندان آنان
- ❖ همسر و فرزندان فرزند کارمند ( عروس ، داماد ، نوه )
- ❖ فرزند خوانده کارمند یا همسر وی
- ❖ فرزندان حاصل از ازدواجهای قبلی هر یک از والدین
- ❖ فرزندان اول تا سوم مذکر و مونث که از شمول استفاده از سهم دولت از حق سرانه خارج شده باشند و فرزندان چهارم و به بعد بالای ۱۸ سال در صورت عدم اشتغال به تحصیل

### کفالت و حضانت

عقدی است که به موجب آن یکطرف در مقابل طرف دیگر احضار شخص ثالثی را تعهد کند. متعهد را کفیل و شخص ثالث را مکفول و طرف عقد را (تعهد له) مکفول له گویند.

### حق سرانه

مبلغی است که بر مبنای خدمات مورد تعهد به مشمولین بیمه خدمات درمانی برای هر فرد در یک ماه تعیین می گردد و حق بیمه سرانه خدمات درمانی برای گروههای تحت پوشش بیمه خدمات درمانی و میزان فرانشیز قابل پرداخت توسط بیمه شدگان با در نظر گرفتن سطح درآمد گروههای بیمه شونده و وضعیت اقتصادی اجتماعی کشور به پیشنهاد مشترک سازمان مدیریت و برنامه ریزی و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و تایید شورای عالی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

### تعرفه

مبلغی که موسسات تشخیصی - درمانی براساس مصوبه هیات وزیران موظفند در قبال ارائه خدمات تشخیصی - درمانی از بیماران دریافت نمایند

### سهم سازمان

قسمتی از تعرفه خدمات تشخیصی - درمانی معادل تعرفه بخش دولتی که سازمان در قبال ارائه اینگونه خدمات از سوی مراکز طرف قرارداد به آنها پرداخت می نماید  
سهم بیمه شده (فرانشیز) (حق السهم)

قسمتی از هزینه درمان است که بر مبنای تعرفه مصوب، بیمه شده باید در زمان دریافت خدمات پرداخت نماید.

### موسسه طرف قرارداد

مرکز تشخیصی - درمانی که پس از مراحل عقد قرارداد با بیمه گر همکاری خویش را جهت ارائه خدمات به بیمه گزار شروع می نماید  
ضوابط بیمه خدمات درمانی

۱- کل حق بیمه کارکنان دولت اعم از شاغلین و بازنشستگان معادل ۷ درصد حقوق و مزایای مستمر آنان می باشد که می بایست به شرح ذیل ماهانه دریافت گردد:

الف- سهم کارمند شاغل ۲ درصد حقوق ماهیانه مشمول کسور بازنشستگی تا سقف ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد (جهت بیمه شده اصلی و تبعی یک)

ب- سهم کارمند بازنشسته و وظیفه بگیر و مستمری بگیر ۱/۵ درصد از حقوق مندرج در حکم یا فیش حقوقی بدون احتساب حق عائله مندی، حق اولاد و حق نگهداری می باشد (جهت بیمه شده اصلی و تبعی یک).

ج- حق بیمه افراد تبعی ۲ معادل حق سرانه مصوب به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به ازاء هر نفر در ماه می باشد که باید از حقوق بیمه شده اصلی کسر گردد.

د- حق بیمه افراد تبعی ۳ معادل دو نهم مازاد بر حق سرانه مصوب به مبلغ ۹۷,۷۷۸ ریال می باشد که باید از حقوق بیمه شده اصلی کسر گردد.

ه- در صورتی که زوجین هر دو مشترک صندوق کارکنان کشوری و لشکری باشند، حق بیمه درمان از حقوق سرپرست مرد کسر می گردد.

۲- سهم دستگاههای بیمه گزار معادل سهم بیمه شده (برای شاغلین ۲ درصد و برای بازنشستگان ۱/۵ درصد) می باشد.

۳- سهم دولت برای شاغلین ۳ درصد و برای بازنشستگان ۴ درصد از حقوق (با مبنای بند ۲) می باشد.

۴- حق بیمه بیمه شدگان اصلی، تبعی یک و دو در صندوق سایر اقشار به جز بیمه شدگان بهزیستی ۸۰,۰۰۰ ریال و تبعی ۳ به میزان ۹۷,۷۷۸ ریال می باشد.

۴/۱) حق بیمه اقشار نیازمند تحت پوشش سازمان بهزیستی معادل ۵ درصد حداقل دستمزد مشمولان قانون کار برای بیمه شدگان اصلی و تبعی ۱ و حق سرانه بیمه شدگان تبعی ۲ و تبعی ۳ مددجویان بهزیستی همانند بیمه شدگان تبعی ۲ و تبعی ۳ صندوق کارکنان دولت می باشد.

۵- سهم بیمه شدگان در صندوق بیمه ایرانیان معادل پنجاه درصد سرانه مصوب (۸۰,۰۰۰ ریال) به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال در ماه می باشد (سالیانه مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال).

۶- مشمولین تبعی یک فرزندان ذکور در صندوقهای کارکنان دولت و سایر اقشار تا پایان ۲۲ سالگی و در صورت ادامه تحصیل تا پایان ۲۵ سالگی و برای فرزندان انث تا زمان ازدواج می باشد.

۷- ادامه پوشش بیمه ای سرپرست خود جهت آن دسته از فرزندان دختر و پسر که از پوشش بیمه ای خارج می شوند در صورت استمرار، با پرداخت حق بیمه بر مبنای افراد تبعی ۳ طبق ضوابط جاری امکان پذیر می باشد.

۸- حق بیمه موسسات مشمول ۲/۹، معادل ۲/۹ از ۷ درصد حقوق مشمول کسور بازنشستگی برای بیمه شدگان اصلی و تبعی ۱ و ۲/۹ از سرانه کامل (۸۰,۰۰۰) به میزان ۱۷,۷۷۸ ریال بابت بیمه شدگان تبعی ۲ می باشد.

➡ مشمولین عدم دریافت سهم دولت از حق سرانه بیمه شدگان تبعی ۲ و ۳ کارمند می باشند که مبالغ حق بیمه آنها در بالا آمده است. ❀ آشنایی با دفترچه بیمه :

(۹٪ از ۳۰٪ حق بیمه پرداختنی صرف درمان می گردد.)

دفتر چه ای است ، که بیمه شدگان می توانند از مزایای درمانی آن استفاده نمایند به این ترتیب که بیمه شدگان با ارائه دفترچه بیمه به مراکز درمانی ، طرف قرارداد با سازمان بیمه کننده فرد بیمه شده ، هزینه کمتری را پرداخت خواهند نمود و ما به التفاوت هزینه درمان توسط سازمان بیمه کننده به آن مرکز درمانی ( یا پزشک ) پرداخت می گردد.



❀ جدول کسر حق سرانه تبعی ۱ و ۲ و ۳ از سال ۷۴ (به ریال)

ردیف	سال	بیمه شدگان اصلی و تبعی یک	بیمه شدگان تبعی دو	بیمه شدگان تبعی سه
۱	۱۳۷۴	۸۴۰	۴۲۰۰	۴۲۰۰
۲	۱۳۷۵	۹۷۲	۴۸۶۰	۴۸۶۰
۳	۱۳۷۶	۱۱۲۰	۵۶۰۰	۵۶۰۰
۴	۱۳۷۷	۱۵۸۸	۶۳۵۰	۶۳۵۰
۵	۱۳۷۸	۲۳۷۶	۷۹۲۰	۷۹۲۰
۶	۱۳۷۹	۳۲۴۰	۱۰۸۰۰	۱۰۸۰۰
۷	۱۳۸۰	۳۷۲۶	۱۲۴۲۰	۱۲۴۲۰
۸	۱۳۸۱	۴۶۸۰	۱۵۶۰۰	۱۵۶۰۰
۹	۱۳۸۲	۶۰۵۷	۱۸۱۷۰	۲۲۲۰۸
۱۰	۱۳۸۳	۹۳۳۳	۲۸۰۰۰	۳۴۲۲۲
۱۱	۱۳۸۴	۱۱۶۸۴	۳۵۰۵۰	۴۲۸۳۹
۱۲	۱۳۸۵	۱۲۹۶۸	۳۸۹۰۵	۴۷۵۵۱
۱۳	۱۳۸۶	۱۴۶۶۷	۴۴۰۰۰	۵۳۷۷۸
۱۴	۱۳۸۷	۱۸۳۳۳	۵۵۰۰۰	۶۷۲۲۲
۱۵	۱۳۸۸	۲۳۳۳۳	۷۰۰۰۰	۷۰۰۰۰

- الف: افراد تبعی یک شامل: سرپرست(خود کارمند)، همسر و سه فرزند اول کارمند مرد می باشد.
- ب: بیمه شدگان تبعی دو شامل: ( مشمولین عدم دریافت سهم دولت از حق سرانه ).
- فرزندان چهارم و به بعد، متولد بعد از تاریخ ۷۳/۰۲/۲۶
  - همسر دوم به بعد کارمند، در صورتیکه مشمول دریافت سهم دولت از حق سرانه نمی باشد.
  - همسر و فرزندان کارمند زن
- ج: بیمه شدگان تبعی سه شامل: ( مشمولین عدم دریافت سهم دولت از حق سرانه ).
- پدر و مادر.
  - پدر و مادر همسر.
  - خواهران و برادران مجرد.
  - خواهران و برادران مجرد همسر.
  - پدر بزرگ و مادر بزرگ.
  - همسر و فرزندان وظیفه بگیران.
  - ناپدری، نامادری و فرزندان آنان.
  - همسر و فرزندان فرزند کارمند(عروس، داماد، نوه).
  - فرزند خوانده کارمند یا همسر وی.
  - فرزندان حاصل از ازدواجهای قبلی هر یک از والدین.
  - فرزندان اول تا سوم مذکر یا مونث که از شمول استفاده از سهم دولت از حق سرانه خارج شده باشند و فرزندان چهارم و به بعد بالای ۱۸ سال در صورت عدم اشتغال به تحصیل.
  - حق سرانه صندوق سایر اقشار جهت بیمه شدگان اصلی و تبعی ۱ و ۲ (۷۰۰۰۰ ریال) و تبعی ۳ (۷۰۰۰۰ ریال) می باشد (در سال ۸۸)



نمونه حکم کارگزینی

جمهوری اسلامی ایران

فرم ع - ۳۳ (۱-۸۲) ت م

۱- نام دستگاه :		۲- شماره ملی مستخدم :		۲/۱ - شماره مستخدم :	
۳- نام :		۴- نام خانوادگی :		۵- نام پدر :	
۶- عنوان پست سازمانی :		۶/۱ - شماره پست سازمانی :			
۷- رشته :		۷/۱ - رشته :		۷/۲ - طبقه :	
۸- گروه :		۹- سنوات خدمت قابل قبول :		۱۰- واحد سازمانی :	
روز:		ماه:		سال:	
۱۰/۱- کد پستی محل خدمت :		۱۰/۲ - کد پستی محل سکونت :			
۱۱- وضعیت تأهل و عائله مندی :		مجرد		۱۱/۱- تعداد فرزندان :	
متأهل		۱۲- ضریب افزایش سنوات :			
۱۳- نوع حکم :					

۱۴- شرح حکم :		۱۵- حقوق و فوق العاده ها :	
		حقوق مبناء :	
		الف - افزایش سنواتی :	
		حقوق :	
		ب - فوق العاده شغل :	
		پ - تفاوت تطبیق :	
		ت - فوق العاده سختی شرایط محیط کار :	
		ث - فوق العاده بدی آب و هوا :	
		ج - فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی :	
		چ - فوق العاده محل خدمت :	
		ح - کمک هزینه عائله مندی :	
		خ - کمک هزینه اولاد :	
		د - فوق العاده حداقل دریافتی :	
		ذ - فوق العاده برجستگی :	
		ر - فوق العاده جذب - فوق العاده تعدیل :	
		ز - فوق العاده تبیین ارتقاء شغلی :	
		ژ - فوق العاده تعدیل :	
		س _ مابه التفاوت گروه تشویقی :	
		جمع :	
۱۶- حقوق و فوق العاده های مطرح در این حکم جمعاً به مبلغ		ریال	
پس از وضع کسور قانونی از		فصل : ماده : قابل پرداخت است	
۱۷- تاریخ اجرای حکم :		۱۸- شماره حکم :	
۱۹- نام و نام خانوادگی مقام مسئول :		امضاء :	
عنوان پست سازمانی :		نسخه :	

✽ نحوه محاسبه حقوق و دستمزد پرسنل رسمی و پیمانی و طرحی

الف) هزینه حقوق پرسنل رسمی

هزینه حقوق پرسنل رسمی = کل حکم حقوقی + کسورات بازنشستگی سهم دولت (۱۳.۵٪) و جانباز و فرزندان شهدا (۹٪) + بیمه خدمات درمانی سهم دولت و جانباز و فرزندان شهدا + بیمه عمر سهم دولت + پس انداز کارکنان سهم دولت + بیمه تکمیلی سهم جانباز و فرزندان شهدا

ب) هزینه حقوق پرسنل پیمانی و طرحی



هزینه حقوق پرسنل پیمانی و طرحی = کل حکم حقوقی + کسورات تامین اجتماعی سهم دولت (۲۰٪) و جانباز و فرزندان شهدا (۷٪) + بیمه عمر سهم دولت + پس انداز کارکنان سهم دولت + بیمه تکمیلی سهم جانباز و فرزندان شهدا  
نحوه محاسبه حقوق قابل پرداخت به پرسنل

#### الف) حقوق قابل پرداخت به پرسنل رسمی

حقوق قابل پرداخت به پرسنل رسمی = کل حکم حقوقی - (بازنشستگی سهم کارمند + بیمه خدمات درمانی سهم کارمند + بیمه عمر سهم کارمند + پس انداز کارکنان سهم کارمند + بیمه تکمیلی سهم کارمند + مالیات + سایر کسورات)

#### ب) حقوق قابل پرداخت به پرسنل پیمانی و طرحی

حقوق قابل پرداخت به پرسنل طرحی و پیمانی = کل حکم حقوقی - (بیمه تامین اجتماعی سهم کارمند + بیمه عمر سهم کارمند + پس انداز کارکنان سهم کارمند + بیمه تکمیلی سهم کارمند + مالیات + سایر کسورات)

#### نحوه محاسبه کسورات

کسورات بازنشستگی سهم کارمند = کل آئتم های حکم مشمول بازنشستگی ۹٪  
کسورات بازنشستگی سهم دولت = کل آئتم های حکم مشمول بازنشستگی ۱۳.۵٪  
تبصره: حق بیمه بازنشستگی سهم کارمند جانباز و فرزندان شهدا توسط دولت پرداخت خواهد شد.

کسورات تامین اجتماعی سهم کارمند = کل آئتم های حکم مشمول بیمه تامین اجتماعی ۷٪  
کسورات تامین اجتماعی سهم دولت = کل آئتم های حکم مشمول بیمه تامین اجتماعی ۲۰٪  
تبصره: حق بیمه تامین اجتماعی سهم کارمند جانباز و فرزندان شهدا توسط دولت پرداخت خواهد شد.

مالیات = (کل آئتم های حکم مشمول مالیات (جدول شماره ۱) - کل مبلغ بیمه خدمات درمانی - دو هفتم بیمه تامین اجتماعی سهم کارمند - بیمه عمر سهم کارمند - مبلغ بخشودگی مالیاتی سال مورد محاسبه ۱۰٪  
تبصره: پرسنل جانباز و فرزندان شهدا از پرداخت مالیات معاف میباشند.

#### نحوه محاسبه کسورات بیمه خدمات درمانی

کسورات بیمه خدمات درمانی پرسنل: تا ابتدای سال ۱۳۸۹ جهت هر یک از انواع استخدامی مبلغ ثابت میباشد و از ابتدای سال ۱۳۸۹ طبق قانون بودجه سال ۱۳۸۹ ((حق بیمه خانوارهای کارکنان کشوری و لشکری شاغل و بازنشسته در سال ۸۹ معادل ۷٪ حقوق و مزایای مستمر ماهانه به شرح زیر تعیین میگردد:  
- بیمه شونده شاغل ۲٪ و بازنشستگان و موظفین ۱.۵٪ حقوق و مزایای مستمر.  
- دستگاه اجرایی معادل سهم بیمه شونده.  
- بقیه مبلغ از اعتبارات مربوط مندرج در قانون بودجه برنامه بیمه کارمندان دولت ذیل وزارت رفاه و تامین اجتماعی و برنامه بیمه خدمات درمانی وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح.

دستگاه موظف است حق بیمه مربوطه را کسر و حد اکثر ظرف مدت یک ماه به حساب سازمان بیمه گر مربوطه واریز نماید.  
تبصره: حق بیمه خدمات درمانی سهم کارمند جانباز و فرزندان شهدا توسط دولت پرداخت خواهد شد.  
توجه: در سال ۸۹ سقف بیمه خدمات درمانی ۸۰۰۰۰۰۰ ریال میباشد و نسبت به مازاد حقوق کسورات خدمات درمانی کسر نمیکرد.

آئتم های حقوقی پرسنل رسمی و پیمانی و طرحی برابر ارقام ذیل میباشد

حق شغل	✓
حق شاغل	✓
فوق العاده شغل	✓

✓	تفاوت تطبیق
✓	افزایش جزء <<ب>>بند (۱۱) قانون بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور
✓	فوق العاده سختی شرایط محیط کار
✓	فوق العاده بدی آب و هوا
✓	مبلغ تضمین
✓	فوق العاده محل خدمت
✓	خدمت در مناطق جنگ زده
✓	فوق العاده ویژه (ممتاز)
✓	فوق العاده نشانهای دولتی
✓	کمک هزینه عائله مندی
✓	کمک هزینه اولاد
✓	فوق العاده ایثارگری
✓	فوق العاده مناطق کمتر توسعه یافته
✓	فوق العاده اشتغال خارج از کشور
✓	فوق العاده مدیریت



✽ مروری اجمالی بر مندرجات احکام کارگزینی پرسنلی کارمندان و اطلاعات مورد نیاز حقوق :

کلیه مشاغل وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مشمول قانون استخدام کشوری بوسیله سازمان امور اداری و استخدامی کشور بر اساس اهمیت وظایف و مسئولیت ها و شرایط تصدی از لحاظ معلومات و تجربه طبقه بندی و به یکی از گروههای جدول یا جداول حقوق تخصیص می یابد ( ماده ۳۰ قانون استخدام کشوری ) تا مبنای پرداخت ماهانه گردد.

جدول حقوق :

جدول حقوق مستخدمین مشمول قانون استخدام کشوری و مقررات استخدامی شرکت های دولتی مصوب ۱۳۵۲ بشرح جدول زیر می باشد که طبق ماده ۱ قانون نظام هماهنگ پرداخت مصوب ۱۳۷۰ جایگزین جدول حقوق ماده ۳۲ قانون استخدام کشوری گردیده است .

گروه	عدد مبنا	گروه	عدد مبنا	گروه	عدد مبنا
۱	۴۰۰	۸	۸۱۰	۱۵	۱۳۰۰
۲	۴۵۰	۹	۸۸۰	۱۶	۱۳۷۰
۳	۵۰۰	۱۰	۹۵۰	۱۷	۱۴۴۰
۴	۵۶۰	۱۱	۱۰۲۰	۱۸	۱۵۱۰
۵	۶۲۰	۱۲	۱۰۹۰	۱۹	۱۵۸۰
۶	۶۸۰	۱۳	۱۱۶۰	۲۰	۱۶۵۰
۷	۷۴۰	۱۴	۱۲۳۰		

فواصل اعداد گروههای متوالی بعد از گروه ۱۱ به ترتیب ۷۰ و حداکثر گروه قابل احراز گروه ۲۰ خواهد بود .

ضریب جدول حقوق :

به موجب تبصره ۴ ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت ، دولت مکلف است همه ساله تغییر ضریب جدول حقوق را با توجه به شاخص هزینه ی زندگی که مشترکاً توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور ، وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می گردد مورد تصویب قرار می دهد .

ضریب جدول حقوق از زمان اجرای قانون نظام هماهنگ پرداخت بشرح ذیل می باشد :

از سال ۱۳۷۰ الی ۷۴/۱/۱ به میزان ۱۰۰ ریال

در سال ۷۴/۱/۱ به میزان ۱۲۰ ریال

در سال ۷۵/۱/۱ به میزان ۱۴۰ ریال

در سال ۷۶/۱/۱ به میزان ۱۶۰ ریال

در سال ۷۷/۱/۱ به میزان ۱۸۰ ریال

در سال ۷۸/۱/۱ به میزان ۲۰۰ ریال

در سال ۷۹/۱/۱ به میزان ۲۳۰ ریال

در سال ۸۰/۱/۱ به میزان ۲۶۰ ریال

در سال ۸۱/۱/۱ به میزان ۲۹۰ ریال

در سال ۸۲/۱/۱ به میزان ۳۲۰ ریال

در سال ۸۳/۱/۱ به میزان ۳۵۰ ریال

در سال ۸۴/۱/۱ به میزان ۳۸۰ ریال

حقوق مبناء :

مبلغی است که حاصل ضرب ضریب جدول حقوق در عدد مبناء گروه مستخدم تعیین می گردد.

عدد مبنای حقوق مقامات در دوران تصدی و گروههای شغلی آنان بعد از تصدی

ردیف	عنوان مقام	عدد مبناء حقوق در دوران تصدی	گروه جدول حقوق پس از دوران تصدی
۱	معاونین وزراء	۱۷۰۰	۱۶
۲	استانداران و سفراء	۱۸۰۰	۱۷
۳	وزراء ، نمایندگان مجلس شورای اسلامی ، معاونین رئیس جمهور ، معاونین قوه قضائیه ، رئیس کل دیوان محاسبات	۱۹۰۰	۱۸
۴	معاون اول رئیس جمهور ، نواب رئیس مجلس شورای اسلامی ، اعضای شورای نگهبان	۲۰۰۰	۱۹
۵	رؤسای سه قوه	۲۲۰۰	۲۰

✓ حسب مفاد تبصره ۲ ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت ، ضریب جدول حقوق مقامات همان ضریب جدول حقوق

کارکنان موضوع ماده ۲۲ ق . ا . ک می باشد .

افزایش سنواتی :

مستند افزایش سنواتی ماده ۲ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت می باشد که نحوه محاسبه آن بشرح ذیل

می باشد.

افزایش سنواتی سال قبل + ( ضریب افزایش سنواتی × حقوق سال قبل ) = افزایش سنواتی هر سال

افزایش سنواتی مضاعف

به موجب تبصره ۴ ماده ۲ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مستخدمینی که بیش از سی سال خدمت دولتی داشته باشند و یا دارا شوند ، کسورات مربوطه را پرداخت نموده یا تعهد پرداخت آن را نمایند در قبال هر سال خدمت مازاد بر سی سال از افزایش سنواتی مضاعف برخوردار می شوند .

حسب بخشنامه شماره ۳۳۴۹ / ۴۲ مورخ ۷۳/۹/۷ سازمان امور اداری و استخدامی سابق پرداخت ۳۰ سال کسور و یا تعهد پرداخت آن بایستی به تأیید صندوق بازنشستگی زیربط رسیده باشد . سازمان بازنشستگی کشوری اختیار تأیید این امر را طی بخشنامه شماره ذیحساب مربوطه اقدام نمایند و سوابق امر را جهت بررسی های لازم در پرونده پرسنلی مستخدم ضبط نمایند

فوق العاده شغل

به موجب ماده ۴ قانون نظام هماهنگ پرداخت میزان فوق العاده شغل مستخدمین با در نظر گرفتن نوع کار ، وظایف و مسئولیت های آنان بین حداقل ۵۰٪ و حداکثر ۱۵۰٪ حقوق مبناء گروه مربوط برقرار می گردد . تعیین و برقراری این فوqالعاده برای مشاغل مختلف به موجب مصوبات هیات وزیران و شورای حقوق و دستمزد انجام می شود

فوق العاده جذب :

مستند پرداخت فوق العاده جذب ماده ۶ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت می باشد که به منظور جذب و نگهداری نیروهای منسب برای مشاغل تخصصی و مدیریت برقرار می گردد .

فوق العاده جذب موضوع ماده ۴۴ آئین اجرائی قانون رسیدگی به تخلفات اداری :

بر اساس ماده ۴۴ اصلاحی آئین نامه اجرائی قانون رسیدگی به تخلفات اداری موضوع تصویب نامه شماره ۳۴۵۳۵ ی / ت ۲۵۱۶۰ هـ مورخ ۸۱/۷/۲۰ هیأت محترم وزیران اعضای هیأت عالی نظارت ، هیئت های رسیدگی به تخلفات اداری ، نمایندگان موضوع ماده ۳۴ این آئین نامه و کارکنان دفتراهای آنها اعضای گروههای تحقیق و بازرسی های هیأت عالی نظارت ، در مدتی که در مشاغل یاد شده انجام وظیفه می کنند از فوق العاده جذب اضافی علاوه بر فوق العاده جذب استحقاقی موضوع ماده ۶ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت تا ۲۰٪ برخوردار می شوند .

فوق العاده جذب موضوع قانون حمایت قضایی :

بر اساس قانون حمایت قضائی از کارکنان دولت و پرسنل نیروهای مسلح مصوب ۷۶/۷/۲۹ مجلس شورای اسلامی دستگاهها مکلفند بنا به درخواست کارکنان خود در زمان حیات یا وراثت درجه اول آنان پس از فوت در دعوایی که از انجام وظیفه آنان ناشی می شود و یا به نحوی با وظایف ایشان مرتبط است با استفاده از کارشناسان حقوقی شاغل به آنان خدمات حقوقی ارائه کنند . این خدمات طبق ماده ۸ آئین نامه اجرائی قانون موضوع تصویب نامه شماره ۲۸۲۱۲ / ت ۲۰۴۷۴ هـ مورخ ۷۹/۷/۳ هیات دولت مشتمل است بر انجام مشاوره و ارشاد قضائی ، تنظیم شکایت ، تقدیم دادخواست و لایحه دفاعی ، شرکت در جلسات دادرسی و پی گیری اجرای حکم و به طور کلی شامل خدماتی است که وکلای دادگستری در مقام وکالت مجاز به انجام آن می باشند در مقابل انجام این خدمات طبق ماده ۱۳ آیین نامه فوق دستگاهها مجازند برای جبران زحمات آن دسته از کارشناسان حقوقی که خدمات حقوقی موضوع قانون و آئین نامه را ارائه می کنند حداکثر ۴۰ درصد فوق العاده جذب بیشتر از فوق العاده جذب سایر کارشناسان همان دستگاه با تشخیص بالاترین مقام دستگاه پرداخت نمایند

فوق العاده جذب مناطق محروم

مستند پرداخت فوق العاده مذکور ماده یک قانون جذب نیروی انسانی به نقاط محروم و دور افتاده و مناطق جنگی مصوب ۶۷/۱۲/۷ می باشد که منظور از برقراری آن جذب و نگهداری نیروی انسانی در نقاط محروم و غیر برخوردار می باشد .  
فوق العاده ویژه : ( طرح تعیین ارتقاء شغلی )

مستند پرداخت فوق العاده ویژه ۴۱۶۹ / ت ۲۵۷۰۳ هـ مورخ ۸۱/۵/۲۳ هیأت وزیران می باشد . فلسفه برقراری فوق العاده ویژه جذب و نگهداری و تقویت بنیه کارشناسی دستگاههای اجرائی و افزایش انگیزه و کارآیی در انجام وظایف محوله و بهبود کیفیت خدمات با ارباب رجوع است . مشمولین این طرح کارشناسان ، مدیران و مشاوران می باشد .  
فوق العاده روزانه :

بر اساس ماده یک آئین نامه فوق العاده روزانه موضوع بند « ث » ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری مصوب ۲۴ / ۶ / ۵۹ و اصلاحات بعدی آن فوق العاده روزانه در داخل کشور به مستخدمینی که به عنوان مأمور جهت انجام وظیفه موقت به خارج از محل خدمت خود اعزام می شوند و ناچار به توقف شبانه هستند بشرح ذیل پرداخت می گردد .  
فوق العاده اشتغال خارج از کشور :

به موجب بند ج ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده اشتغال خارج از کشور به مستخدمینی که در خارج از کشور انجام وظیفه می کنند قابل پرداخت است .  
به استناد تصویب نامه شماره ۲۹۹۲۰ / ت ۴۶۱ هـ مورخ ۷۱/۱۰/۹ هیأت محترم وزیران میزان فوق العاده اشتغال خارج از کشور ( حسب مورد ) طبق جداول پیوست تصویب نامه تعیین و پرداخت می شود .

فوق العاده بدی آب و هوا

به موجب بند « ب » ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده بدی آب و هوا به مستخدمینی که در نقاط بد آب و هوا انجام وظیفه می کنند قابل پرداخت است .  
نقاط بد آب و هوا طبق فهرست پیوست مصوبه ۲۰۲۷۲ / ت ۵۱۵ هـ مورخ ۷۴/۱/۱۴ هیأت وزیران به چهار درجه تقسیم می شود و فوق العاده بدی آب و هوا برای کارکنان این نقاط براساس درصد از حقوق مبنای گروه مربوط به شرح ذیل پرداخت می شود :

درجه نقاط	یک	دو	سه	چهار
میزان فوق العاده بدی آب و هوا	۵٪	۱۰٪	۱۷٪	۲۵٪

فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی

به موجب بند « پ » ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی به مستخدمینی که در نقاط فاقد تسهیلات لازم زندگی خدمت می کنند ، قابل پرداخت است . نقاط فاقد تسهیلات زندگی طبق فهرست پیوست مصوبه ۲۰۲۷۲ / ت ۵۱۵ هـ مورخ ۷۴/۱/۱۴ هیأت وزیران به ۹ گروه تقسیم می شود فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی برای کارکنان این نقاط بر اساس درصدی از حقوق مبنای گروه مربوط به شرح ذیل پرداخت می شود :

گروه محرومیت	یک	دو	سه	چهار	پنج	شش	هفت	هشت	نه
میزان فوق العاده	۱۰٪	۱۵٪	۲۰٪	۲۵٪	۳۰٪	۳۵٪	۴۰٪	۴۵٪	۵۰٪

فوق العاده محل خدمت

بر اساس بند « ت » ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده محل خدمت شامل مستخدمانی می شود که محل جغرافیایی خدمت آنان به موجب احکام رسمی از نقطه ای در شهرستان به نقطه ای در یک شهرستان دیگر تغییر می یابد .

که حداکثر مدت ۵ سال در هر محل قابل پرداخت است. میزان فوق العاده محل خدمت در کلیه نقاط به استثنای استان تهران ۵٪ حقوق مبنای گروه مربوط است.

فوق العاده اضافه کار

با توجه به بند الف ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده اضافه کار منحصرأ به مستخدمینی که علاوه بر ساعات کار اداری با دستور کتبی مقام صلاحیت دار کار اضافی انجام دهند پرداخت می شود.

میزان و مبنای محاسبه اضافه کار ساعتی طی ضوابط اجرائی بودجه همه ساله از طرف هیأت دولت مشخص می شود که در حال حاضر ۱/۱۶۰ مجموع حقوق و فوق العاده شغل و جذب مبنای یک ساعت اضافه کار می باشد.

فوق العاده کار با اشعه

به موجب بند ۴ ماده ۲۰ قانون حفاظت در برابر اشعه مصوب ۱۳۶۸/۱/۲۰ مجلس به افرادی که به طور مستمر به کار با اشعه اشتغال داشته باشند تا ۵۰٪ حقوق و فوق العاده شغل به عنوان فوق العاده کار با اشعه پرداخت می شود

حق محرومیت از مطب

فوق العاده ای است برابر یک ماه حقوق و فوق العاده شغل که به موجب تصویب نامه شماره ۱۱۴۱۱ / ت ۳۰۵ هـ مورخ ۷۴/۱/۱۵ به استناد ماده ۶ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت به کلیه دارندگان مدارک دکتری در رشته های گروه پزشکی ( پزشکی ، دامپزشکی ، دارو سازی و علوم آزمایشگاهی ) و پیراپزشکی و بهداشتی که در دستگاههای مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت شاغل هستند پرداخت می شود.

فوق العاده سختی شرایط محیط کار

بر اساس بند خ ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده سختی شرایط محیط کار فقط به مستخدمینی که در شرایط غیر متعارف محیط کار به تشخیص سازمان متبوع مجبور به انجام وظیفه باشند قابل پرداخت است.

بر اساس تصویب نامه شماره ۵۴۹۱۰ / ت مورخ ۶۶/۸/۹ هیأت وزیران فوق العاده سختی شرایط محیط کار به متصدیان مشاغلی تعلق می گیرد که با وجود رعایت شرایط بهداشتی و ایمنی مربوط شاغل در معرض ابتلاء به بیماری ها یا عوارض نا مطلوب قرار گرفته و یا اینکه ماهیت وظایف آنان احتمال بروز بیماری یا عوارض نا مطلوب به دنبال داشته باشد.

فوق العاده نوبت کاری

بر اساس بند ( د ) ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری و نیز تصویب نامه شماره ۵۴۹۱۰ / ت ۶۳۰ مورخ ۶۶/۸/۹ هیأت محترم وزیران فوق العاده نوبت کاری به متصدیان مشاغلی پرداخت می گردد که در نوبت های غیر متعارف ساعات اداری به صورت تمام وقت و مستمر ملزم به انجام وظیفه می باشند.

زمان های غیر متعارف عبارتند از :

سه نوبتی چرخشی منظم ( صبح تا عصر - عصر تا شب - شب تا صبح )

دو نوبتی چرخشی منظم ( صبح تا عصر - شب تا صبح )

دو نوبتی منظم (عصر تا شب - شب تا صبح )

دو نوبتی منظم ( شب تا صبح - صبح تا عصر )

یک نوبتی دائم ( عصر تا شب )

یک نوبتی دائم ( شب تا صبح )

ترکیب دو یا چند حالت از حالات فوق به صورت متناوب

فوق العاده همترازی با اعضاء هیأت علمی دانشگاهها

بر اساس ماده ۸ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت و ماده ۱۶ آئین نامه اجرائی قانون مذکور چنانچه حقوق و فوق العاده شغل کارکنان مراکز و واحد های آموزشی ، مطالعاتی و تحقیقاتی که دارای مدرک تحصیلی دکتری یا کارشناسی

ارشد یا مدرک همتراز می باشند و تصدی مشاغل آموزشی، مطالعاتی و تحقیقاتی را به عهده دارند از ۸۰٪ حقوق و فوق العاده شغل اعضاء هیأت علمی دانشگاهها کمتر باشد، نظارت آن به صورت تفاوت همترازی در حکم کارگزینی درج می گردد. فوق العاده تضمین

به استناد بند ح ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری فوق العاده تضمین فقط به صاحب جمعان نقدی یا جنسی قابل پرداخت است.

به استناد ماده ۶ تصویبنامه شماره ۳۸۱۱۳ / ت ۱۴۶۶۹ هـ مورخ ۷۴/۱۲/۱۶ هیأت وزیران فوق العاده تضمین به انبارداران گمرک ایران و مأموران دریافت و پرداخت وجوه نقد و مخزن داران اوراق بها دار که از بین کارمندان رسمی واجد صلاحیت و امانتدار با موافقت ذیحساب و حکم دستگاه ذیربط منصوب می شوند، با رعایت مقررات مربوط پرداخت می شود. انواع تضمین که مشمولان ماده ۶ این تصویبنامه می سپارند به پیشنهاد ذیحساب و موافقت دستگاه اجرایی مربوط عبارت است از:

الف: سپرده نقدی

ب: ضمانت نامه بانکی

ج: وثیقه ملکی مفروز با ارایه سند مالکیت و تنظیم سند ثبتی

د: سفده که توسط یک نفر ضامن ظهر نویسی شده باشد.

هزینه های موضوع ماده ۴۰ قانون استخدام کشوری

الف: هزینه ایاب و ذهاب

به استناد ماده یک تصویبنامه شماره ۳۶۰۱۰ / ت هـ مورخ ۷۴/۱۱/۱۱ هیأت وزیران هزینه ایاب و ذهاب فقط به مشاغل خاصی پرداخت می شود که تصدی آنها نوعاً مستلزم رفت و آمد هایی است که به مراکز مختلف ادارات اقصی نقاط شهر رفت و آمد می کنند و از هیچ نوع وسیله نقلیه اداری اعم از موتور سیکلت، خودرو سواری و وانت استفاده نمی کنند که به استناد ماده ۲ تصویبنامه مورد اشاره حداکثر به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال در ماه برای مستخدمین ذیربط تعلق می گیرد.

ب: هزینه سفر و نقل و مکان

به استناد ماده یک تصویبنامه شماره ۱۱۹۱۰ / ت ۲۹۷ مورخ ۶۸/۴/۱۱ هیأت وزیران و اصلاحات بعدی آن هزینه سفر و نقل و مکان در داخل کشور به مستخدمینی قابل پرداخت است که به موجب حکم رسمی محل جغرافیایی خدمت آنان از یک شهرستان به یک شهرستان دیگر تغییر می یابد بر مبنای کوتاهترین فاصله ی زمینی اعلام شده بین دو محل توسط وزارت راه و ترابری به شرح ذیل قابل پرداخت است:

پ ۱ / هزینه سفر

به استناد ماده تصویبنامه شماره ۱۱۹۱۰ / ت ۲۹۷ مورخ ۶۸/۴/۱۱ هیأت وزیران و اصلاحات بعدی آن هزینه سفر مستخدم و افراد تحت تکفل با رعایت شرایط مذکور در ماده ۸۶ قانون استخدام کشوری به ازاء هر کیلومتر معادل ۱/۵ ضریب جدول حقوق و اصلاحات بعدی آن است مشروط بر آنکه از وسیله نقلیه دولتی استفاده نکند.

به مستخدمی که همسر او در یکی از دستگاههای مشمول قانون استخدام کشوری اشتغال دارد هزینه سفر بابت همسر شاغل پرداخت نخواهد شد و چنانچه محل جغرافیایی همسر مستخدم تغییر یابد، هزینه سفر وی توسط دستگاه محل جدید خدمت قابل پرداخت است.

پ ۲ / هزینه نقل مکان

به استناد ماده ۳ تصویبنامه شماره ۱۱۹۱۰ / ت مورخ ۶۸/۴/۱۱ هیأت وزیران به مستخدمینی که مشمول دریافت هزینه باشند و محل جغرافیایی خدمت آنان تغییر می کند، علاوه بر هزینه سفر مقرر در بند «پ» برای جبران هزینه های ناشی از حمل وسایل و اثاثیه زندگی آنان به محل جدید خدمت، در صورتی که محل جدید خدمت از محل قبلی تا ۱۵۰ باشد

معدل نصف نصف و در صورتی که بیش از ۱۵۰ کیلومتر باشد معادل یک ماه تمام حقوق و مزایا و تفاوت تطبیق حقوق ( حقوق + تفاوت تطبیق حقوق + فوقالعاده های شغل ، جذب ، ویژه و سختی کار ) به عنوان هزینه نقل مکان پرداخت می شود .  
موارد قابل توجه

- ۱- به مستخدمینی که در محل جغرافیایی غیر از محل استخدام اولیه خود بازنشسته یا از کار افتاده می شود هزینه های سفر و نقل و مکان بر اساس تصویبنامه مورد اشاره پرداخت می شود .
- ۲- پرداخت هزینه های سفر و نقل مکان توسط دستگاه اولیه مستخدم و با رعایت مقررات مربوط پرداخت خواهد شد و در صورت اعلام رسمی دستگاه اولیه مبنی بر عدم پرداخت هزینه های مذکور ، این هزینه ها توسط دستگاه جدید مستخدم پرداخت خواهد شد .
- ۳- هزینه های سفر و نقل مکان مستخدمینی که محل جغرافیایی خدمت ثابت آنان از داخل به خارج از کشور تغییر می یابد و یا در خارج از کشور تغییر پیدا می کند بر اساس مقررات مربوط به پرداخت هزینه سفر و حمل اثاثیه مأمورین ثابت وزارت امور خارجه قابل پرداخت است .

#### کمک هزینه عائله مندی

- به موجب بند یک ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت و اصلاحیه مصوب ۱۳۷۵/۷/۱۵ آن به مستخدمین مرد شاغل و بازنشسته و وظیفه بگیر مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت که داری همسر دائم می باشند ماهیانه معادل ۷۰ درصد حداقل حقوق مبنای جدول حقوق نظام هماهنگ به عنوان کمک هزینه عائله مندی پرداخت می شود .
- به موجب تبصره یک ماده ۹ قانون اشاره شد موضوع اصلاحیه مصوب ۱۳۷۵/۷/۱۵ ، مستخدمین زن شاغل و بازنشسته و وظیفه بگیر مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت که داری همسر نبوده و یا همسر آنان معلول و از کار افتاده باشد و خود به تنهایی متکفل مخارج فرزندان می باشد و به میزان فوق مکمل هزینه عائله مندی دریافت می دارند .
- حسب ماده ۳ قانون اصلاح پاره ای از مقررات مصوب ۱۳۷۹/۲/۱۳ ، دولت موظف است کمک هزینه عائله مندی کارکنان شاغل ، از کار افتاده و یا بازنشسته را در صورت فوت به همسر دائم آنها مادامی که در قی حیات باشند بپردازد .
- در اجرای تبصره ۳ ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت ( موضوع ماده ۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی برای اجرای آزمایشی به مدت ۴ سال ) کمک هزینه عائله مندی برای بازنشستگان کشوری و لشکری که دارای ۶۰ سال سن و بیشتر باشند و مستخدمین از کار افتاده ( بدون شرط سنی ) علاوه بر میزان مقرر دریافتی طبق قانون ، ماهانه معادل یک صد و بیست درصد ( ۱۲۰٪ ) حداقل حقوق مبنای جدول ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت نیز پرداخت می گردد .

#### کمک هزینه اولاد

- به موجب بند ۲ ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت و اصلاحیه مصوب ۱۳۷۵/۷/۱۵ ، به هر یک از مستخدمین مرد شاغل و بازنشسته و وظیفه و مستمری بگیر مشمول نظام هماهنگ پرداخت که دارای فرزند تا سن ۲۰ سال هستند به ازای هر فرزند ( حداکثر تا ۳ فرزند ) ماهیانه معادل ۱۴ درصد حقوق مبنای جدول نظام هماهنگ پرداخت به عنوان کمک هزینه اولاد پرداخت می گردد . فرزندان مستخدمین متوفی مشمول قانون که کمتر از ۲۰ سال سن دارند مشمول کمک مزبور خواهند بود . حداکثر سن برای اولادی که از این مزایا استفاده می کند به شرط ادامه تحصیل و ارائه گواهی مربوط ۲۵ سال تمام برای اولاد و زمان ازدواج برای اولاد اناث خواهد بود . و برای فرزندان معلول که قادر به کار نمی باشند بدون شرط سنی می باشد .



– به موجب قانون اصلاح ماده (۹) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۲ مجلس شورای اسلامی، کمک هزینه اولاد به مستخدمین زن شاغل، بازنشسته که به تنهایی متکفل مخارج فرزندان خود باشند قابل پرداخت است.

– در اجرای تبصره ۳ ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت (موضوع ماده ۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی برای اجرای آزمایشی به مدت ۴ سال) کمک هزینه اولاد برای بازنشستگان کشوری و لشکری که دارای ۶۰ سال سن و بیشتر باشند و مستخدمین از کار افتاده (بدون شرط سنی) علاوه بر میزان مقرری دریافتی مطابق قانون، ماهانه به ازای هر فرزند – حداکثر تا ۳ فرزند (معادل سی و پنج درصد (۳۵٪)) حداقل حقوق مبنای جدول ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت نیز پرداخت می گردد.

#### کمک هزینه ازدواج

به موجب قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه های ضروری یه کارکنان مصوب ۱۳۷۵/۲/۲۶ و اصلاحیه مصوب ۱۳۷۶/۹/۱۶ و اصلاحیه مندرج در قانون اصلاح پاره ای از مقررات مصوب ۱۳۷۹/۲/۱۳، کمک هزینه ازدواج در مورد ازدواج دایم خود و فرزندان مستخدمین شاغل، بازنشسته، از کار افتاده و متوفی فقط یک بار حسب مورد معادل ۲۰ برابر حداقل حقوق مبنای قانون نظام هماهنگ پرداخت می گردد. (کمک هزینه ازدواج در مورد تعداد فرزندان محدودیت ندارد).

#### کمک هزینه فوت

به موجب ماده ۳ قانون پرداخت پاداش خدمت و بخشی از هزینه های ضروری به کارکنان مصوب ۱۳۷۵/۲/۲۶ و اصلاحیه مورخ ۱۳۷۶/۹/۱۶ در هنگام فوت مستخدم شاغل، بازنشسته و افراد تحت تکفل، کمک هزینه فوت معادل ۲۰ برابر حداقل حقوق مبنای قانون نظام هماهنگ پرداخت و به مستخدم و یا ورثه بلا فصل وی پرداخت می گردد.

#### بیمه درمان

به موجب ماده ۵۱ ق.ا.ک دولت مکلف است به طرق مقتضی وسایل بهداشت و درمان مستخدمین رسمی و خانواده آنان را فراهم آورد. به موجب ماده ۱۳ قانون بیمه همگانی خدمات درمان کشور سهم کارکنان دولت از حق بیمه سرانه خدمات درمانی برابر ۵/۰ تا ۳/۰ حق بیمه سرانه متناسب با حقوق و مزایا با تصویب هیأت وزیران می باشند در حال حاضر برابر ۳۰٪ حق سرانه درمان برای افراد تبعی درجه یک (همسر اول و سه فرزند اول) می باشد برای سایر افراد تحت تکفل بایستی حق سرانه درمان به طور کامل توسط مستخدم پرداخت گردد.

#### بیمه عمر و حوادث

به منظور تأمین پوشش مضاعف در مقابل حوادث و فوت حسب ضوابط مصوب، کارکنان در قبال حوادث و فوت با پرداخت سهمی از حق بیمه تحت پوشش قرار دارند.

#### بیمه درمان تکمیلی (مکمل)

تسهیلات درمانی است با توجه به تجویز تبصره ۵ ماده ۶ قانون بیمه همگانی خدمات درمانی کشور، توسط شرکت های بیمه از طریق انعقاد قراردادهایی خاص جهت کارکنان دولت (با مشارکت کارکنان) تأمین می گردد.

بازنشستگان و موظفین در حال حاضر با پرداخت ۸٪ حقوق بازنشستگی و یا وظیفه تحت پوشش بیمه تکمیلی قرار دارند.

#### پاداش

حسب مفاد ماده ۴۱ ق.ا.ک وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مشمول ق.ا.ک می توتنند به مستخدمینی که منشأ خدمات برجسته شوند پاداش پرداخت کنند جمع پاداش های پرداختی به یک مستخدم نباید از یک برابر مجموع حقوق و مزایای یک ماه تجاوز کند ولی با تصویب هیأت وزیران تا دو برابر مجموع حقوق و مزایای یک ماه مجاز خواهد بود.

همچنین به موجب ماده ۴۱ ق.ا.ک و ماده ۲۲ مقررات استخدامی شرکت های دولتی در پایان نیمه هر سال به آن دسته از مستخدمین رسمی و ثابت که داوطلبانه در دهستان های موضوع جدول فوق العاده جذب که دارای ضرایب فوق العاده جذب ۵-۹ می باشند، برابر یک ماه مجموع حقوق و فوق العاده شغل به عنوان پاداش پرداخت می شود.

#### پاداش پایان خدمت

با توجه به مفاد ماده ۷ قانون اصلاح پاره ای از مقررات مصوب ۱۳۷۹/۲/۱۳ و ماده ۴۹ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۲۶، به کارکنان دولت در هنگام بازنشستگی یا فوت در مقابل کلیه سوابق خدمت دولتی (حد اکثر سی سال) به ازای هر سال خدمت معادل یک ماه آخرین حقوق و فوق العاده های دریافتی که ملاک کسور بازنشستگی است به عنوان پاداش پایان خدمت پرداخت می شود. با توجه به قانون اصلاح ماده ۲ قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه های ضروری به کارکنان دولت مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۱ مجلس شورای اسلامی به ازای هر بار محکومیت اداری در ده سال آخر خدمت، یک ماه از پاداش پایان خدمت مستخدم کسر می شود.

#### حداقل و حداکثر حقوق

به موجب ماده ۸ لایحه قانونی مربوط به حد اکثر و حداقل حقوق مستخدمین شاغل و ... مصوب ۱۳۵۸/۲/۴، دولت موظف است هر ساله میزان حداقل و حد اکثر حقوق و مزایا را تصویب و ابلاغ نمایند. حسب تبصره ماده ۱ لایحه مزبور، فوق العاده های بدی آب و هوا، محرومیت از تسهیلات زندگی و محل خدمت و برخی فوق العاده ها حسب مصوبات هیأت وزیران (سختی کار - حق جذب و ...) از شمول حداکثر حقوق خارج می باشند. براین مبنا همه ساله دولت میزان حداقل و حداکثر حقوق و مزایا را تعیین و ابلاغ می نماید.

#### پرداخت های مجاز خارج از ساعات اداری

بر اساس تبصره ۲ ماده ۴۳ قانون استخدام کشوری از بابت امور زیر مشروط بر اینکه در غیر ساعات اداری و علاوه بر وظیفه اصلی مستخدم انجام شود، مبالغ تحت عناوین زیر پرداخت می گردد:

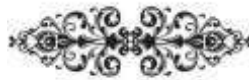
- حق التدریس
- حق تألیف و تصنیف و ترجمه
- حق تهیه و تنظیم و رهبری و گویندگی برنامه های آموزشی و فرهنگی و هنری
- حق حضور در جلسه
- حق الزحمه کارشناسی
- حق العلاج و حق الزحمه صاحبان حرف پزشکی
- حق تحقیق

ضمناً به مستخدمینی که در ازای خدمات مذکور به آنها وجهی پرداخت می شود، می توان برای همان خدمت اضافه کار ساعتی پرداخت کرد.

✽ فرایند پرداخت حقوق و مزایای کارکنان شاغل دستگاه های اجرایی در ذیحسابی :

- ۱-تهیه لیست ناخالص حقوق بر اساس کارکرد واقعی
- ۲-تعیین کسورات قانونی (بیمه-مالیات-بازنشستگی)
- ۳-ارسال لیست خالص حقوق (ناخالص منهای کسورات قانونی) به شعبه بانک عامل پرداخت جاری دستگاه اجرایی و درخواست برداشت از حساب بانک پرداخت جاری دستگاه اجرایی و واریز به حسابهای حقوقی کارکنان
- ۴-ارسال لیست کسورات قانونی به شعبه بانک پرداخت جاری دستگاه اجرایی و درخواست برداشت از این حساب و واریز به حسابهای

ذینفع



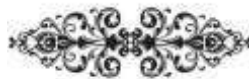
ثبت ۴۸ و ۴۹ و ۵۰:

ارسل کسورات به حسابهای ذینفع	بهنگام دریافت تأییدیه بانک مبنی بر واريز خالص حقوق به حساب کارکنان (به اندازه <u>خالص</u> حقوق هزینه محسوب گردد)	بهنگام ارسال لیست خالص حقوق و مزایا (به اندازه <u>خالص</u> حقوق)
بانک پرداخت جاری** بانک به سایر سازمانها**	هزینه جاری** بانک پرداخت حقوق** بانک به سایر سازمانها**	بانک پرداخت حقوق** بانک پرداخت جاری**

### ❁ حساب مستقل وجوه امانی در دستگاه های اجرایی :

شامل وجوهی میباشد که متعلق به خود دستگاه اجرایی نبوده و دستگاه اجرایی هیچگونه دخل و تصرفی در آن ندارد بلکه مدتی و بنا بر قانون ، نزد دستگاه اجرایی می ماند و به عنوان امانت به ذینفع نهایی منتقل میگردد و شامل دو گروه حساب مستقل زیر میباشد:

الف) گروه حساب مستقل سپرده  
ب) گروه حساب مستقل بازنشستگی



### ❁ وجوه امانی به چه منابعی اطلاق میشود و منابع اصلی حسابهای مستقل وجوه امانی کدامند؟

- ۱- وجوه دریافتی توسط صندوقهای بازنشستگی، تامین اجتماعی، پس انداز، بیمه و ... از کارکنان دولت و از محل اعتبارات مصوب سازمانهای دولتی طبق مقررات مربوطه.
- ۲- مالیاتها، عوارض و سایر وجوه دریافتی توسط یک سازمان دولتی یا حساب مستقل به نمایندگی از طرف دولت، سایر سازمانها یا حسابهای مستقل.
- ۳- سپرده هایی که به عنوان تضمین یا وثیقه در اجرای قوانین و مقررات و قراردادهای منعقد شده توسط سازمانها یا حسابهای مستقل از اشخاص حقیقی یا حقوقی دریافت میشود.
- ۴- هدایا، کمکها و اعانات دریافتی توسط سازمانها و حسابهای مستقل جهت مصرف یا مصارف خاص.
- ۵- وجوه و اموال موقوفه که برای مصرف یا مصارف خاص در اختیار سازمان دولتی قرار می گیرد.



### ❁ انواع حسابهای مستقل وجوه امانی:

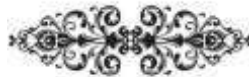
- حساب مستقل وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها.
- حساب مستقل امانی قابل مصرف
- حساب مستقل امانی غیر قابل مصرف (موقوفه)
- حساب مستقل امانی بازنشستگی (سیستمهای بازنشستگی کارکنان بخش عمومی)
- حساب مستقل وجوه سپرده.

❑ حساب مستقل وجوه امانی قابل مصرف: این حساب مستقل شامل نوعی از درآمدها، داراییها و وجوه امانی است که طبق قوانین قابل مصرف برای مقاصد معین می باشد.

❑ حساب مستقل وجوه امانی غیر قابل مصرف: این حساب مستقل شامل نوعی از وجوه و داراییهای امانی می باشد که طبق قوانین مربوط اصل منابع آنها را نمی توان مصرف نمود ولی درآمدهای آن ممکن است قابل مصرف یا غیر قابل مصرف باشد. بنابراین فعالیتهای مربوط به اصل سرمایه که برای مقاصد خاص نگهداری می شود، در این حساب مستقل ثبت می گردد و درآمدهای خالص حاصل از اصل سرمایه وجوه امانی غیر قابل مصرف معمولاً به یک حساب مستقل قابل مصرف انتقال داده می شود تا به مصارف خاص خود برسد.

✗ حساب مستقل وجوه امانی بازنشستگی: این حساب مستقل شامل حسابهای متوازن مربوط به صندوق بازنشستگی متعلق به کارکنان دولت می باشد. درآمدها و هزینه های مربوطه چه اصل منبع قابل مصرف یا غیرقابل مصرف باشد در همین حساب ثبت می گردد.

✗ حساب مستقل وجوه وصولی به نمایندگی از سایر سازمانها: در این حساب مستقل فعالیتهای مالی مربوط به وجوه و درآمدهایی که توسط یک سازمان دولتی به نمایندگی از سایر سازمانهای دولتی وصول می شوند ثبت می گردد. حساب مستقل مذکور معمولاً مازاد ندارد زیرا وجوه وصولی برای سایر سازمانهای دولتی بلافاصله یا بعد از مدتی عیناً به حسابهای آنها منتقل می شود. در سازمانهای دولتی اکثر کشورها فعالیتهای مالی مربوط به این حساب مستقل در حساب مستقل عمومی یا سایر حسابهای مستقل برای وجوه دولتی با استفاده از حسابداری تعهدی تعدیل شده ثبت می گردند و از نگهداری حساب مستقل خاص برای وجوه مذکور اکثراً خودداری می گردد.



#### ✱ خصوصیات مشترک حسابهای مستقل وجوه امانی

- نمایانگر داراییهایی هستند که توسط سازمان دولتی به عنوان امان یا نماینده سایر اشخاص نگهداری می شوند.
- حسابداری حساب مستقل وجوه امانی قابل مصرف و حساب مستقل وجوه وصولی به نمایندگی اساساً مشابه حسابداری حسابهای مستقل وجوه دولتی می باشد.
- حسابداری حساب مستقل وجوه امانی غیر قابل مصرف و وجوه امانی بازنشستگی مشابه حسابداری حسابهای مستقل وجوه انتفاعی می باشد.



#### ✱ الف) گروه حساب مستقل سپرده

سپرده وجهی است امانی، که جهت جلوگیری از تضییع حقوق دولت، از افراد ذینفع در معاملات با دستگاه های اجرایی و یا متقاضیان خدمت از دستگاه های اجرایی اخذ میگردد و تا زمان انجام کامل تعهدات و یا قرارداد، نزد دستگاه های اجرایی میماند و در پایان مراحل قانونی فوق الذکر چنانچه ذینفع حقوق دولت را تمام و کمال پرداخت نماید، سپرده وی مسترد شده و در صورتی که ذینفع طرف مقابل دولت به تعهدات خود عمل ننماید، سپرده وی به نفع دولت ضبط میگردد.



#### ✱ سپرده بر چهار نوع است:

سپرده شرکت در مناقصه: مناقصه یعنی خرید خدمت به کمترین قیمت مناسب. چنانچه دستگاه اجرایی طی مراحل مناقصه، واگذاری یک خدمت معین را طی قرارداد، به دیگری واگذار نماید، تا مادامی که برنده مناقصه اعلام گردد، باید تمامی مناقصه گران طبق قانون مبلغی را به حساب سپرده مناقصه گذار (دستگاه اجرایی) واریز نمایند تا اگر هر کدام برنده گردیدند، متعهد به عقد قرارداد گردند و دستگاه اجرایی را تنها نگذارند. بدیهی است سپرده شرکت در مناقصه سایر شرکت کنندگان در مناقصه، که برنده نگردیده اند بعد از عقد قرارداد با برنده مناقصه به آنان عودت میگردد.

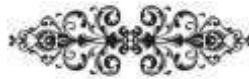
سپرده شرکت در مزایده: تعریفی مشابه با فرایند فوق و تطبیق آن با تعریف مزایده (فروش اموال دولتی به بالاترین قیمت پیشنهادی) سپرده حسن انجام کار: پس از عقد قرارداد عمرانی با پیمانکار، تا اتمام قرارداد و تحویل قطعی کار توسط وی، همواره از صورت وضعیتهای وی مبلغی کسر گردیده (مبلغ پابت ده درصد) و به عنوان امانت نزد دستگاه اجرایی باقی میماند و این امر بدان علت است تا چنانچه بعد از اتمام قرارداد، نواقصی در کار مشاهده گردید، دستگاه اجرایی متضرر قصورات کار پیمانکار نگردد و بتواند پیمانکار را ملزم به رفع نواقص نماید. سپرده حسن انجام کار پیمانکار بعد از تحویل قطعی به وی مسترد میگردد. منظور از کسر و نگهداری سپرده حسن انجام کار این است که اگر پیمانکار به علت بالا رفتن قیمتها، ناتوانی یا هر علت دیگری کار را نیمه تمام گذاشت، یا در دوره تضمین، عیب و نقصی در کار مشاهده

شد، کارفرما بتواند خسارت وارده را از محل سپرده حسن انجام کار جبران کند. کارفرما می تواند بنا به تقاضای پیمانکار، تضمین انجام کار را در مقابل اخذ ضمانت نامه از بانک مسترد دارد.

کسر ۱۰ درصد حسن انجام کار برای طرحهای عمرانی است ولی در خصوص طرحهای غیر عمرانی نیز این مسئله بصورت عرف درآمده و در متن قراردادهای اینگونه طرحها نیز گنجانده می شود.

سپرده های عادی و قضایی: همان سپرده هایی است که به عنوان مثال مراجعین به مراجع قضایی و دادگستری جهت همراهی با مراجع قضایی تا حصول نهایی پرونده و درخواست آنان، پرداخت می نمایند، تا اگر به عنوان مثال در اواسط کار طرفین پرونده به توافق رسیدند، هزینه انجام شده توسط مراجع قضایی هدر نرود و بالاخره هزینه کننده این اطمینان را داشته باشد که حتما هزینه های وی در آخر فرایند پرداخت خواهد شد.

☒ با توجه به لزوم جدا بودن حسابهای مستقل، وجوه امانی از جمله سپرده نیز باید در حسابهای جداگانه نگهداری شوند لذا در ثبتهای گروه حساب سپرده از عناوین بانک دریافت سپرده و بانک رد سپرده استفاده مینماییم، تا با سایر وجوه در جریان دستگاه اجرایی تداخل پیدا ننمایند.



#### ❁ فرایند اجمالی سپرده های دولتی

- الف) دریافت تنخواه گردان رد سپرده از خزانه برای پرداخت قانونی به ذینفع در اسرع وقت، در ابتدای سال مالی
- ب) دریافت سپرده دستگاه اجرایی از افراد طی سال
- ج) انتقال سپرده های دستگاه اجرایی به حساب متمرکز خزانه با نام خزانه تمرکز سپرده
- د) درخواست از خزانه جهت عودت سپرده افراد موضوع بند ج
- و) تسویه حساب تنخواه گردان رد سپرده با خزانه در پایان سال مالی

ثبت ۵۸: به هنگام دریافت سپرده از افراد توسط دستگاه اجرایی

**بانک دریافت سپرده\*\***  
**سپرده های دریافتی\*\***

ثبت ۵۹: به هنگام انتقال سپرده های دریافتی به خزانه توسط دستگاه اجرایی

**خزانه تمرکز سپرده\*\***  
**بانک دریافت سپرده\*\***

ثبت ۶۰: به هنگام دریافت تنخواه رد سپرده از خزانه توسط دستگاه اجرایی

**بانک رد سپرده\*\***  
**تنخواه رد سپرده\*\***

ثبت ۶۱: به هنگام رد سپرده به اشخاص (استرداد سپرده به افراد)

**سپرده های دریافتی\*\***  
**بانک رد سپرده\*\***

ثبت ۶۲: به هنگام دریافت وجوه استرداد افراد از خزانه

**بانک رد سپرده\*\***  
**خزانه تمرکز سپرده\*\***

ثبت ۶۳ و ۶۴: به هنگام ضبط سپرده اشخاص بدلیل عمل نکردن به تعهدات

سپرده های دریافتی**	بانک تمرکز درآمد عمومی**
درآمد عمومی وصولی**	خزانه تمرکز سپرده**

ثبت ۶۵: بستن حسابهای سپرده در پایان سال مالی (این ثبت مرکب در هر موقع نیز باید برقرار باشد)

سپرده های دریافتی**
تنخواه رد سپرده**
بانک دریافت سپرده**
بانک رد سپرده**
خزانه تمرکز سپرده**

✗ حسابهای سپرده تا پایان زمان قانونی نزد دستگاه اجرایی باقی میماند و در صورت اتمام سال مالی، دفاتر بسته شده و در سال بعد افتتاح میگردند اما نام سنواتی به خود نمی گیرند.

✗ مهم مهم مهم : در هر زمان، میتوان با استفاده از توازن موجود در ثبت ۷۳، موارد مجهول را مشخص نمود.

✗ در برخی از کتب از سرفصل بانک پرداخت سپرده نیز استفاده میشود که همان بانک رد سپرده است



#### ❁ نکات مهم در روشهای رسیدگی به گروه حساب سپرده

- ۱- گردش حساب سپرده های دریافتی به تفکیک اشخاص و نوع سپرده اخذ و یا تهیه گردیده و ضمن کنترل جمع آنها، مانده و گردش آن با دفاتر مطابقت گردد.
- ۲- ضمن بررسی حسابهای بانکی، اطمینان حاصل شود که جهت دریافت سپرده ها و نیز استرداد آن حسابها ی بانکی مستقلی با مجوز خزانه یا نمایندگی خزانه براساس درخواست دستگاه اجرایی افتتاح شده است.
- ۳- برای حسابهای سپرده (بانک دریافت وجوه سپرده، خزانه تمرکز وجوه سپرده، بانک رد وجوه سپرده و ...) درخواست تأییدیه گردیده و پاسخ واصله با دفاتر مطابقت گردیده و موارد اختلاف پیگیری و در کار برگ منعکس شود.
- ۴- تعدادی از اقلام بستانکار و نیز جمع گردش بستانکار حساب سپرده های دریافتی با گردش بدهکار حساب بانک دریافت وجوه سپرده مطابقت گردیده و اطمینان حاصل شود که کلیه سپرده های دریافتی از اشخاص بموقع به حساب بانکی مربوط واریز شده است، موارد مغایرت پیگیری و علت آن مشخص شود.
- ۵- ضمن بررسی گردش بستانکار حساب بانک دریافت وجوه سپرده و نیز اعلامیه های بانکی مربوط به انتقال وجوه سپرده، اطمینان حاصل شود که کلیه سپرده های دریافتی در پایان هر ماه به حساب تمرکز وجوه سپرده نزد خزانه واریز شده است.
- ۶- ضمن بررسی و مطابقت گردش بستانکار حساب سپرده های دریافتی با گردش بدهکار حساب بانک دریافت وجوه سپرده اطمینان حاصل نمایم که وجوه مربوط به سپرده های کسر شده از صورت وضعیتهای ارائه شده توسط پیمانکاران و همچنین سپرده های واریزی جهت شرکت در مناقصه یا شرکت در مزایده توسط اشخاص بموقع و به طور صحیح به حساب بانک دریافت وجوه سپرده واریز گردیده و کلیه اقلام تشکیل دهنده افزایش حساب سپرده ها صرفاً در سال مورد رسیدگی وصول شده است.

۷- تعدادی از اقلام بدهکار حساب سپرده های دریافتی انتخاب و اطمینان حاصل شود که :

- استرداد سپرده به اشخاص از طریق حسابهای بانک رد وجوه سپرده انجام شده است .
- وجوه سپرده صرفاً به ذینفع اصلی و در قبال اسناد مثبته پرداخت شده است.

۸- صورت مغایرت بانکی حسابهای بانک دریافت وجوه سپرده بانکی رد وجوه سپرده اخذ و اقلام باز صورت مغایرت پیگیری و مورد بررسی قرار گیرد.

همچنین لازم است در بخش تضمینات رعایت نکات زیر صورت پذیرد:

الف) قوانین و مقررات در رابطه با اخذ و استرداد اسناد تضمینی رعایت شده باشد.

ب) ذینفع اسناد تضمینی دستگاه اجرایی باشد.

ج) اسناد تضمینی در تاریخ صورت وضعیت مالی طرح، داری اعتبار بوده و در اختیار دستگاه اجرایی باشد.

د) کلیه تضمینهای دریافتی به طور کامل و به موقع با مبلغ مندرج در متن اسناد تضمینی در حسابهای مربوط منعکس گردیده است.

ه) اسناد تضمینی دریافتی طبق اصول متداول حسابداری دولتی ناظر بر طرحهای عمرانی به نحو مناسب در صورتها و گزارشهای مالی افشاء و ارائه گردیده است.

#### روشهای رسیدگی

۱- لیست اسناد تضمینی (ضمانت نامه ها، وثایق ملکی، اوراق مشارکت، اوراق سهام) که از اشخاص (پیمانکاران و فروشندگان) دریافت شده است اخذ گردیده و کنترلهای زیر انجام شود:

#### الف- کنترل محاسبات

ب- مطابقت مانده حساب با دفاتر کل و معین

ج- تعدادی از اقلام مندرج در لیست با دفاتر مطابقت گردیده و تعدادی نمونه از اقلام تسویه نشده از دفاتر استخراج شده و با درج آنها در لیست فوق اطمینان حاصل شود.

۲- تعدادی نمونه از اقلام مندرج در لیست، انتخاب شده و ضمن اخذ اصل اسناد تضمینی نوارد زیر کنترل شود:

الف- انطباق مشخصات تضمین اخذ شده (بویژه مبلغ آن) با اطلاعات مندرج در دفاتر.

ب- حاصل اطمینان از اینکه اسناد تضمین مذکور به نام دستگاه اجرایی صادر شده است.

ج- سررسید اسناد مزبور با توجه به موضوع مربوط منقضی نشده باشد.

د- اسناد مذکور دارای مهر و امضای بانک بوده و شماره قرارداد و مناقضه ذیربط در متن تضمین های فوق قید شده باشد.

ه- در صورتی که تضمین دریافتی به صورت ضمانت نامه بانکی باشد مدت آن تا پایان موضوع عملیات قابل تمدید باشد.

۳- تعدادی نمونه از اسنادی که به عنوان تضمین به دستگاه اجرایی سپرده شده است انتخاب و با مراجعه به دفاتر از ثبت آنها در دفاتر طرح اطمینان حاصل شود.

۴- دفتر ثبت سررسید اسناد تضمینی اخذ گردیده و اقدامات زیر انجام شود:

الف- به منظور حصول اطمینان از صحت ثبت سررسید در دفتر، تعدادی نمونه از دفتر انتخاب و سررسید مندرج در دفاتر با اسناد مربوط مطابقت گردد.

ب- تعدادی از اسناد تضمینی موجود در صندوق انتخاب گردیده و با مراجعه به دفتر سررسید نامه، از ثبت صحیح موضوع و سررسید آنها اطمینان حاصل گردد.

ج- اسناد تضمینی که سررسید آنها احتمالاً منقضی شده باشد صورت برداری و پیگیری شود.

۵- سررسیدهای مندرج در دفتر مزبور بررسی اجمالی گردیده و از عدم وجود اسناد سررسید گذشته که موضوع آنها به قوت خود باقی است اطمینان حاصل شود.

مبالغ و میزان سپرده ها

الف) تضمین (سپرده) شرکت در مناقصه

مبلغ سپرده در مناقصه بر حسب درصدی از برآورد هزینه اجرای کار

ب) تضمین (سپرده) حسن انجام عملیات

۱- مبلغ تضمین حسن انجام عملیات پیمانکاری معادل ۵ درصد مبلغ اولیه پیمان است.

۲- تضمین حسن انجام تعهدات در قراردادهای مربوط به خرید ماشین آلات، تجهیزات، مواد و مصالح معادل ۱۰ درصد مبلغ اولیه پیمان است.

ج) سپرده حسن انجام کار (تضمین وجه الضمان)

مبلغ سپرده حسن انجام کار معادل ۱۰ درصد مبلغ هر صورت وضعیت ارائه شده توسط پیمانکار است که هنگام پرداخت مبالغ صورت

وضعیتها توسط دستگاه اجرایی کسر و به حساب سپرده دستگاه اجرایی واریز میشود.

د) تضمین سپرده شرکت در مزایده

مبلغ سپرده شرکت در مزایده که توسط اشخاص به حساب سپرده دستگاههای اجرایی واریز میشود معادل ۱۰ درصد مبلغ پیشنهادی این

اشخاص برای لوازم مورد مزایده می باشد.

ه) سایر سپرده ها

مبلغ سایر سپرده ها به موجب قرارها و احکام صادره توسط مرجع قضایی حسب مورد تعیین میشود.



❁ پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین - تعاریف و اصطلاحات

تعریف بازنشسته

برابر بند ح ماده ۱۲۴ ق.ا.ک وضع مستخدمی است که طبق قانون به موجب حکم رسمی مراجع صلاحیتدار از حقوق بازنشستگی

استفاده می کند.

تعریف وظیفه بگیر (موظفین)

برابر بند خ ماده ۱۲۴ ق.ا.ک وضع مستخدمی است که طبق مفاد مواد ۷۹ و ۸۰ (ماده ۷۹: مستخدم رسمی علیل یا به علت

حادثه ناقص شود به نحوی که از کار کردن باز بماند. ماده ۸۰: مستخدم رسمی که فوت شود) قادر به کار کردن نبوده و از حقوق وظیفه

مصرح در این قانون استفاده می کند.

سازمان بازنشستگی کشوری

این سازمان در اجرای ماده ۷۰ ق.ا.ک در سال ۱۳۵۴ تشکیل گردیده و کلیه امور مربوط به بازنشستگان و موظفین مشمول قانون

استخدام کشوری در آن متمرکز شده است. در واقع سازمان مزبور مرجع رسمی دریافت و پرداخت حقوق و بازنشستگان و موظفین و رسیدگی

به امور آنها می باشد.

به استناد اساسنامه سازمان بازنشستگی کشوری، این سازمان موسسه ای بیمه ای، دارای شخصیت حقوقی مستقل و وابسته به

وزارت رفاه و تامین اجتماعی است.

شرایط بازنشستگی مشمولین قانون استخدام کشوری

۱- مستخدمین مرد حداقل ۵۰ سال سن و حداقل ۲۵ سال سابقه خدمت با درخواست مستخدم و موافقت دستگاه ذیربط

۲- مستخدمین زن با حداقل ۲۰ سال سابقه خدمت با درخواست مستخدم و موافقت دستگاه ذیربط

۳- کلیه مستخدمین دارای ۳۰ سال خدمت توسط دستگاه مربوطه

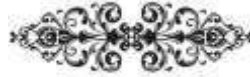
۴- داشتن حداقل ۶۰ سال سن با هر قدر سابقه خدمت با درخواست مستخدم

۵- کلیه مستخدمین دارای ۶۵ سال سن با هر قدر سابقه خدمت توسط دستگاه مربوط به غیر از شاغلین در مشاغل تخصصی

میزان پرداخت حقوق بازنشستگی



طبق ماده ۷۸ ق.ا.ک میزان حقوق بازنشستگی مستخدمین رسمی عبارت است از یک سی ام متوسط حقوق پایه آنان ضرب در سنوات خدمت، مشروط بر اینکه حقوق بازنشستگی آنان از آخرین حقوق بازنشستگی تجاوز نکند . متوسط حقوق از لحاظ این قانون عبارت از معدل خالص حقوق و تفاوت تطبیق حقوق و فوق العاده شغل مستخدم در دو سال آخر خدمت است.



#### منابع مالی سازمان بازنشستگی

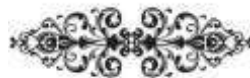
به منظور پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین، منابع مالی سازمان از دو محل تامین می گردد:

- ۱- در اجرای ماده ۷۱ ق.ا.ک دستگاههای اجرایی مشمول قانون مزبور مکلفند هر ماه درصد از حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی خود را کسر و بابت سهم مستخدمین به صندوق بازنشستگی کشوری بپردازند.
- ۲- در اجرای ماده ۷۳ ق.ا.ک دستگاههای اجرایی مشمول قانون مزبور مکلفند علاوه بر کسر بند ۱ هرماه مبلغی معادل ۱۳/۵ درصد حقوق مستخدمین رسمی خود را به صندوق بازنشستگی کشور بپردازند.



#### عوامل اجرایی حقوق بازنشستگی

در گذشته اداره کل خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی برای تمرکز وجوه مزبور در بانک مرکزی حساب را افتتاح نموده تا کسر بازنشستگی شاغلین رسمی که به وسیله ذیحسابی دستگاههای اجرایی مشمول قانون استخدامی کسر می شود، به این حساب واریز گردد ولی در حال حاضر این اقدام توسط سازمان بازنشستگی صورت می گیرد.



#### نحوه و مراحل پرداخت حقوق بازنشستگی

پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین هریک از دستگاههای اجرایی توسط ذیحسابی دستگاه متبوع انجام می شود. بدین ترتیب که نسخه ای از احکام برقراری حقوق بازنشستگان و موظفین پس از صدور توسط کارگزینی دستگاه اجرایی ذیربط و تسجیل آن توسط سازمان بازنشستگی کشور به امور مالی ارسال می گردد. امور مالی براساس احکام صادره برای کارکنانی که بازنشست می شوند از طریق بانک، حساب پس انداز افتتاح می کند. لیست حقوق ماهانه بازنشستگان نظیر شاغلین همه ماهه تهیه و از طریق بانک به حساب پس انداز آنها واریز می شود.

#### مرحله اول- دریافت تنخواه گردان بازنشستگان و موظفین

در فروردین ماه هر سال ذیحسابی، معادل یک ماه حقوق بازنشستگان و موظفین دستگاه اجرایی متبوع از محل صندوق بازنشستگی خزانه درخواست وجه می نماید. وجوه مذکور به حسابی که از طریق خزانه تحت عنوان (بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین) برای ذیحسابی مفتوح شده است واریز می شود

#### مرحله دوم- پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین

واحد بازنشستگان و موظفین هریک از ذیحسابها حدود دهم هر ماه نسبت به تهیه و تنظیم لیست حقوق بازنشستگان و موظفین دستگاه اجرایی مربوط، براساس لیست ماه گذشته و تغییراتی که در طی ماه ایجاد شده است اقدام نموده و معادل جمع مبلغ خالص پرداختی در وجه بانک چک صادر و با همراه لیست مذکور جهت واریز به حساب پس انداز بازنشستگان و موظفین به بانک مورد نظر ارسال میدارد.

همچنین در این مرحله ذیحسابی بابت بیمه خدمت درمانی و سایر کسورات، در وجه حسابهای مربوط چک صادر و ارسال می دارد

مرحله سوم-درخواست و دریافت وجه از خزانه

ذیحسابی در هر ماه معادل پرداخت حقوق ماه قبل از سازمان بازنشستگی درخواست وجه می کند. قابل ذکر است حقوق بازنشستگی، وظیفه و مستمری طبق بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶، از پرداخت مالیات معاف است.

بستن گروه حسابهای بازنشستگان و موظفین

ذیحسابی قبل از بستن حسابهای گروه مذکور باید نسبت به تسویه و واریز موارد زیر اقدام نماید.

۱-چنانچه مانده حسابهای درآمد و سایر کسور ارسالی برابر مانده حسابهای وصولی آنها نباشد ابتدا باید مابه التفاوت حسابهای مذکور با حسابهای مربوط واریز گردد.

۲-چنانچه تنخواه گردان پرداخت بازنشستگان و موظفین مانده داشته باشد ذیحسابی باید از طریق دریافت اسناد مثبت یا وجه نقد به حساب بانک پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین با عامل ذیحساب مربوط تسویه حساب نماید.

۳-در صورتی که از محل تنخواه گردان حسابداری بازنشستگان و موظفین مبالغی بابت حقوق ماهانه بازنشستگان و موظفین پرداخت شده ولی از بابت آن از سازمان بازنشستگی درخواست وجه نگردیده باشد در این صورت نسبت به مبلغ مذکور درخواست وجه پایاپای معادل مبلغ مزبور به عمل می آید.

۴-در صورتی که باوجود درخواست پایاپای مذکور تنخواه گردان پرداخت حسابداری بازنشستگان و موظفین تسویه نشود مابه التفاوت به حساب ذیربط برگشت داده می شود.



انواع نظام بازنشستگی در جهان

۱- سامانه بازنشستگی بر اساس حقوق تعریف شده (DB)

۲- سامانه بازنشستگی بر اساس کسور تعریف شده (DC)

۳- نظام بازنشستگی DC - PAYG یا NDC

۱- سامانه بازنشستگی بر اساس حقوق تعریف شده (DB)

در این نظام برقراری حقوق بازنشستگی بر اساس حقوق دوران اشتغال و غالباً میانگین سالهای آخر خدمت و در مواردی با اعمال ضریبی خاص و با لحاظ شدن سالهای پرداخت حق بیمه محاسبه می شود.

تامین منابع مالی در این نظام نیز به طور عمده توسط کسور بازنشستگی (سهم کارمند و کارفرما) تحقق می یابد. یعنی کسور بازنشستگی شاغلین در این نسل، صرف پرداخت حقوق بازنشستگی نسل قبل می شود قابل ذکر است نظام بازنشستگی در ایران از این نوع می باشد.

۲- سامانه بازنشستگی بر اساس کسور تعریف شده (DC)

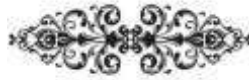
در این نظام بازنشستگی، حقوق بازنشستگان بر اساس میزان کسور پرداخت شده در سالهای خدمت با لحاظ شدن سود ناشی از سرمایه گذاریها و یا نرخ تورم محاسبه می شود.

تامین منابع مالی در این نظام ممکن است به صورت ذخیره کامل DC - FF یعنی کسور بازنشستگی افراد (سهم کارمند و کارفرما) در حسابهای شخصی آنها ثبت و بر روی کسور جمع آوری شده، توسط مدیریت صندوق سرمایه گذاری انجام شده و در آغاز بازنشستگی سهم هر فرد از منابع موجود مشخص می شود.

۳- نظام بازنشستگی DC - PAYG یا NDC

این نظام همانند نظام DC می باشد و پرداخت حقوق بازنشستگی بر اساس حق بیمه (کسور بازنشستگی) بوده امام تامین مالی در این نظام فرق می کند بدین معنی که هر چند کسور بازنشستگی (سهم کارمند و کارفرما) در حساب شخصی افراد به صورت اسمی ثبت

می‌شود، اما کسور به جای انباشته شدن و سرمایه گذاری بر روی آنها، صرف پرداخت حقوق بازنشستگان (شاغلین در دوره قبل) خواهد شد



✽ عوامل مربوط به بازنشستگی در بخش دولتی ( ۹٪ سهم کارمند ۱۳/۵٪ سهم دولت )

- ۱- حقوق مبنا
- ۲- فوق العاده شغل
- ۳- افزایش سنواتی
- ۴- حق جذب (حق تخصص)
- ۵- فوق العاده برجستگی
- ۶- فوق العاده سختی شرایط کار
- ۷- حق مسئولیت مدیران
- ۸- حق جذب مدیران
- ۹- فوق العاده جذب مشاغل
- ۱۰- فوق العاده ی مدیران



✽ تعریف کسور بازنشستگی

کسور بازنشستگی ، درصدی از حقوق و مزایا است که حسب مقررات ذیربط ( مفاد مواد ۷۱ و ۷۳ ق.ا.ک و ماده ۷ قانون اصلاح مقررات بازنشستگی و وظیفه مصوب ۱۳۶۸/۱۲/۱۳ و ماده ۳۸ آئین نامه استخدامی شهرداریها ) برای تامین پوشش بازنشستگی و وظیفه مشترکین ( مستخدمین ) صندوق بطور ماهانه به صندوق بازنشستگی کشوری و صندوق بازنشستگی شهرداریها حسب مورد پرداخت می گردد . درصدی از این وجوه توسط مستخدمین ( کارکنان ) و درصدی هم توسط کارفرمایان ( دستگاههای محل اشتغال کارکنان ) پرداخت می گردد .



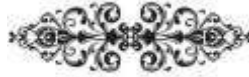
✽ نرخ کسور بازنشستگی

نرخ کسور بازنشستگی ، نرخ ( درصدی ) است که با اعمال آن در جمع حقوق و مزایای مشمول کسر کسور بازنشستگی ، میزان کسور بازنشستگی مشخص می گردد . این نرخ علی الاصول بر مبنای محاسبات آماری تعیین و در مقاطع چند ساله با توجه به وضعیت مالی صندوقهای بازنشستگی مورد بررسی قرار می گیرد . نرخ کسور بازنشستگی در مورد مشترکین صندوق بازنشستگی کشوری در حال حاضر به موجب ماده ۱۲ قانون اصلاح پاره ای از مقررات مربوط به حقوق بازنشستگی مصوب ۱۳۷۹/۰۲/۱۳ و مصوبه شماره ۵۵۸۸۰/ت ۲۳۳۵۸ هـ مورخ ۱۳۷۹/۱۲/۰۷ هیئت وزیران از تاریخ ۱۳۷۹/۰۷/۰۱ برابر ۲۲/۵٪ میباشد که ۹٪ آن مربوط به مستخدمین ( کارکنان ) میباشد و ۱۳/۵٪ ( معادل یک برابر و نیم سهم کارکنان ) از آن مربوط به کارفرمایان (دستگاههای محل اشتغال کارکنان ) می باشد .

مقرری ماه اول

مقرری ماه اول به وجوهی اطلاق می شود که در هنگام تبدیل وضعیت استخدامی ( آزمایشی به رسمی ) و یا افزایش حقوق و مزایا به شرح موارد ذیل از حقوق مستخدم برداشت و به صندوق بازنشستگی واریز می گردد .

به موجب ماده ۷۲ ق.ا.ک وزارتخانه ها و موسسات دولتی مشمول ق.ا.ک مکلفند حقوق و فوق العاده شغل اولین ماه کسانی را که دوره آزمایشی را طی کرده و به استخدام رسمی پذیرفته می شوند برداشت و به صندوق بازنشستگی کشوری بپردازند .  
حسب مفاد ماده ۱۰۰ ق.ا.ک ، مبلغ ماه اول هرگونه افزایش حقوق و تفاوت تطبیق حقوق و فوق العاده شغل مستخدم بایستی به صندوق بازنشستگی کشوری پرداخت گردد



#### ❁ شرح عملیات حسابداری بازنشستگان

کارکنان شاغل در بخش دولتی معمولاً بعد از ۳۰ سال کارکرد، طبق قانون رابطه شغلی خود را با دستگاه اجرایی قطع و به اصطلاح بازنشسته میشوند. در طی مدت اشتغال در سازمان مبالغی از حقوق این افراد به همراه درصدی از طرف خود دستگاه اجرایی (سهم کارمند + سهم دستگاه اجرایی) کسر و به حساب سازمان بازنشستگی کشوری واریز میگردد.  
سازمان بازنشستگی کل کشور (صندوق بازنشستگی کل کشور) نهادی است که در مرکز (تهران) مستقر است و کلیه حقوق بگیران بازنشسته در سراسر کشور از این نهاد حقوق دریافت مینمایند. دستگاه های اجرایی در سراسر کشور واسطه ای هستند بین این سازمان و بازنشستگان و مبالغ بازنشستگی را از این سازمان دریافت و به حساب بازنشستگان واریز مینمایند. نکته مهم اینکه دریافتی بازنشستگی چون درآمد نیست، معاف از مالیات است.  
دستگاه های اجرایی وجوه دریافتی از سازمان تا پایان مراحل در گروه حساب جداگانه بنام گروه حساب بازنشستگان و موظفین نگهداری مینمایند و همواره مواظب تداخل نکردن گردش حساب این گروه با امورات جاری دستگاه اجرایی هستند.



#### ❁ فرآیند گردش کار گروه حساب بازنشستگان و موظفین

ثبت ۵۱ : ذیحسابی هر دستگاه اجرایی در فروردین ماه هر سال معادل یک ماه حقوق بازنشستگان را از محل صندوق بازنشستگی درخواست وجه مینماید (بشکل تنخواه)

درخواست وجه حقوق بازنشستگی ❁ ❁

تنخواه حسابداری بازنشستگی ❁ ❁

ثبت ۵۲ : بمحض دریافت، ثبت زیر را در دفاتر خود اعمال مینماید:

بانک پرداخت حقوق بازنشستگی ❁ ❁

درخواست وجه ❁ ❁

ثبت ۵۳ : بهنگام پرداخت حقوق بازنشستگان (به اندازه جمع خالص پرداختی به بازنشستگان)

حساب موقت حقوق بازنشستگی ❁ ❁

بانک پرداخت حقوق بازنشستگی ❁ ❁

ثبت ۵۴ : بهنگام احتساب به هزینه قطعی و همزمان پرداخت کسورات (بعد از عودت لیست تأیید شده بانک عامل)

پرداخت حقوق بازنشستگی ❁ ❁

حساب موقت حقوق بازنشستگی ❁ ❁

بیمه خدمات درمانی ❁ ❁

سایر کسورات ❁ ❁

ثبت ۵۵ : بهنگام دریافت لیست تأیید شده کسورات و بیمه خدمات درمانی از بانک عامل

بیمه خدمات درمانی ❁ ❁

سایر کسورات

\*\*\*

بانک پرداخت حقوق بازنشستگی \*\*\*

ثبت ۵۶ : در ماههای بعد از فروردین، دستگاه اجرایی (ذیحسابی) در هر ماه معادل پرداخت حقوق ماه قبل از سازمان

بازنشستگی درخواست وجه میکند و ثبت آن عبارتست از:

درخواست وجه حقوق بازنشستگی \*\*\*

دریافتی بابت حقوق بازنشستگی \*\*\*

ثبت ۵۷ : پس دریافت وجه آن در حساب دستگاه اجرایی:

بانک پرداخت حقوق بازنشستگی \*\*\*

درخواست وجه حقوق بازنشستگی \*\*\*

✕ مبنای درخواست حقوق فروردین ماه بازنشستگان، آخرین حقوق پرداخت شده اسفند ماه سال قبل است. پس حقوق بازنشستگان در فروردین ماه از ماههای بعد کمتر خواهد بود، چون احکام افزایش حقوق سالانه بازنشستگان عموماً در ماههای بعد از فروردین اعمال خواهند شد. تنخواه گردان حسابداری بازنشستگی بلافاصله در ماه اول با صرف فصل دریافتی بابت حقوق بازنشستگی ثبت معکوس خواهد خورد و مقدار اضافه شده که در فروردین داده نشده بود بهمین مقدار، دوباره به بازنشستگان داده خواهد شد. البته در برخی موارد از سر فصل علی الحساب نیز استفاده میشود.



حساب مستقل وجوه عمرانی ( دارائیهای سرمایه ای ) :

منظور از حساب مستقل وجوه عمرانی حسابی است که فعالیتهای مربوط به اعتبارات تملک دارا یی های سرمایه ای دستگاه های اجرایی در آن ثبت می گردد .



### ❁ مهمترین اصطلاحاتی که در کارهای عمرانی استفاده میشود

برنامه عمرانی: منظور از برنامه عمرانی، برنامه ای است جامع حاوی هدف ها، سیاست ها، میزان اعتباراتی که برای تامین تمام یا قسمتی از یک نوع نیاز اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی در قالب برنامه های میان مدت تدوین شده و مشتمل بر یک یا چند طرح عمرانی باشد. طرح های عمرانی: طرح عمرانی مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و اجتماعی، در یک موقعیت جغرافیایی معلوم و در یک دوره زمانی از قبل تعیین شده، با اعتبار معین، برای اجرای یک قسمت مشخص از فعالیت های یک بخش اقتصادی در قالب برنامه ی عمرانی، به مرحله ی اجرا در آید مثل طرح راه آهن بافق-بندرعباس در برنامه ی راهسازی و یا نیروگاه رامین در برنامه ی تامین انرژی.

سه نوع طرح عمرانی وجود دارد :

(۱) طرح عمرانی انتفاعی : طرحی است که جهت کسب درآمد یا سود اجرا می گردد ( کارخانه سیمان )

(۲) طرح عمرانی غیر انتفاعی : طرحی است که هدف ما از اجرای آن کسب سود یا درآمد نیست بلکه جهت ضرورت های اجتماعی اجرا می گردد مانند احداث مدرسه و بیمارستان و ساختمان های دولتی .

(۳) طرح های مطالعاتی : طرحی است که بر اساس قرار داد بین دستگاههای اجرایی و موسسات علمی جهت انجام مطالعه خاصی اجرا می گردد ، مانند مطالعه احداث یک سد یا انجام پژوهش در مورد یک پدیده

✓ نکته : هر طرح عمرانی شامل چندین پروژه و هر پروژه شامل چندین قرارداد است .

پروژه: پروژه مجموعه عملیات، خدمات طراحی و ساخت تمام یا قسمتی از یک طرح عمرانی است که به صورت واحدی مستقل یا قابل بهره برداری، از آن طرح تفکیک می گردد، و از نظر « ساخت » در قالب یک یا چند قرارداد به مرحله اجرای گذاشته می شود.

اندازه پروژه: شاخصی است که اهمیت کمی و کیفی پروژه را نشان می دهد. پروژه های عمرانی در ۳ اندازه تعریف میشود :

**(۱) پروژه های بزرگ :** پروژه هایی که دارای طراحی و اجرای پیچیده و خاص بوده و مبلغ سالیانه آن ده

میلیارد ریال یا بالاتر است. مانند :

سدهای بزرگ - نیروگاه ها - پالایشگاه ها - آزادراه - بزرگراه - راه های اصلی - پل های بزرگ منفرد تونل - سیلو - مراکز اصلی مخابرات و ...

**(۲) پروژه های متوسط :** پروژه هایی که دارای نقشه های ناهمسان ولی غیر پیچیده بوده و مبلغ سالیانه

پیمان آنها از پنج میلیارد تا ده میلیارد ریال باشد.

**(۳) پروژه های کوچک :** پروژه هایی که دارای طرح ساده و تکراری یا نقشه های همسان بوده و مبلغ سالیانه

پیمان آنها کمتر از پنج میلیارد ریال است.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی: این سازمان زیر نظر معاون ریاست جمهوری اداره می شود و وظایف اصلی آن عبارت است از :

(۱) تنظیم سیاست های توسعه ی سیاسی و اقتصادی و اجتماعی کشور برای ارائه به دولت جمهوری اسلامی

(۲) تنظیم برنامه های اجرایی بلند، میان و کوتاه مدت برای نیل به سیاست های فوق و تقدیم به دولت

(۳) تنظیم و پیشنهاد بودجه ای بر اساس برنامه های فوق به دولت

(۴) تخصیص اعتبارات بخش های مختلف در طول اجرای برنامه ها در قالب مصوبات مجلس شورای اسلامی

(۵) رتبه بندی مشاورین و پیمانکاران و نظارت بر کار آنها

(۶) تنظیم روابط بین کارفرما، مشاور و پیمانکار با تصویب و ابلاغ آئین نامه ها

(۷) تنظیم فهرست بهاء عملیات ساختمانی در هر سال و تعیین ضرایب تعدیل و غیره

(۸) سایر برنامه ها و امور مربوط به امور اداری و استخدامی و نیروی انسانی دولت جمهوری اسلامی ایران

دستگاه اجرایی: هر سازمان اعم از اداره، اداره کل، وزارتخانه و یا سازمان که اعتباراتی را از طریق بودجه کل کشور برای احداث تاسیسات عمرانی دریافت و مسئولیت اجرایی آن را بر عهده دارد دستگاه اجرایی نامیده میشود.

مهندس مشاور ( دستگاه نظارت ): شخص حقوقی و یا حقیقی است که برای نظارت بر اجرای کار در چارچوب اختیارات تعیین شده در اسناد و مدارک پیمان از سوی کارفرما به پیمانکار معرفی می شود.

قرارداد: انعقاد قرارداد مهمترین بخش از فعالیت پیمانکاری است و منشا تعهد و التزام برای کارفرما و پیمانکار است. در قرارداد پیمانکاری مواردی از قبیل مشخصات طرفین قرارداد، موضوع پیمان، مبلغ پیمان، مدت پیمان، تعهدات طرفین قرارداد و فسخ یا خاتمه پیمان مشخص میشود. موضوع قراردادهای پیمانکاری ممکن است ساختن یک دارایی یا داراییهایی باشد که در مجموع طرح واحدی را تشکیل میدهد. انواع قراردادهای پیمانکاری در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد میتواند به اشکال مختلفی بین پیمانکار و کارفرما منعقد شود .

قراردادهای متداول پیمانکاری به شرح زیر است :

قرارداد مقطوع: این نوع قرارداد معمولاً به یکی از دو شکل زیر تنظیم میشود :

الف - پیمانکار توافق میکند که در ازای دریافت مبلغی معین کل عملیات موضوع پیمان را انجام دهد.

ب - پیمانکار توافق میکند که در ازای دریافت مبلغی معین برای هر واحد کاری که انجام میدهد (مثلاً

یک متر مربع زیربنا یا یک متر خاکبرداری) موضوع عملیات پیمان را انجام دهد.

معمولا در طرحهای بزرگ و بلندمدت طبق ماده خاصی در قرارداد پیش بینی میشود که بهای واحد کار یا مبلغ پیمان براساس تغییرات شاخص قیمتها تعدیل شود.

قرارداد امانی: در این نوع قرارداد، مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار مسترد میشود و در ازای خدماتی که انجام داده است درصد معینی از مخارج یا حق الزحمه ثابتی را دریافت می‌آند. مانند قراردادهای خدمات مدیریت تهیه طرح و خدمات مشاورهای، تهیه طرح یا خدمات مدیریت کنترل و نظارت و یا پیمانکاری عملیات اجرایی و یا ساخت تجهیزات. قرارداد براساس مواد و دستمزد

این نوع قرارداد مشابه قرارداد امانی است و طبق آن پیمانکار توافق می‌آند که در ازای دریافت دستمزد مستقیم با نرخ ساعتی معین و قیمت مواد و مصالح و سایر مخارجی که طبق قرارداد انجام داده است، موضوع عملیات پیمان را انجام دهد. پیمانکار نرخ ساعتی دستمزد را براساس بازافت دستمزد و هزینه های غیرمستقیم و سود مورد انتظار تعیین میکند.

در هر یک از قراردادهای یاد شده ممکن است :

- ۱) شرایط قرارداد در طول اجرای طرح بر اثر تغییر مقادیر کار، تغییر مدت پیمان و یا تراضی طرفین قرارداد تغییر کند.
- ۲) طبق ماده خاصی برای ایجاد انگیزه و تشویق پیمانکار به اتمام کار قبل از موعد مقرر، پاداش برای جلوگیری از تاخیر در اجرای عملیات جرائمی در نظر گرفته شود.

قرارداد نظارت: قراردادی است که بین کارفرما و مهندس مشاور (دستگاه نظارت) برای انجام خدمات نظارت کارگاهی بر اساس شرح خدمات معین امضاء و مبادله می گردد.

نظارت: مجموعه خدمات و اقداماتی است که طبق شرح خدمات معین و در چارچوب قرارداد مربوط توسط مهندس مشاور (دستگاه نظارت) انجام می گیرد.

حق الزحمه: وجهی است که به ازای انجام خدمات نظارت طبق مفاد قرارداد و با رعایت مقررات مربوط، بر اساس این دستور العمل تعیین و به مهندس مشاور (دستگاه نظارت) پرداخت می گردد.

نظارت کارگاهی: مجموع خدمات و اقداماتی است که توسط عوامل نظارت کارگاهی با پشتیبانی دفتر مرکزی، حین اجرای عملیات مهندس مشاور در حین عملیات، طبق شرح خدمات مربوط انجام میگردد.

عوامل نظارت کارگاهی: افراد واجد شرایط هستند که طبق ضوابط مندرج در این دستور العمل تعیین میشود.

عوامل مبنا: حق الزحمه ماهانه عوامل نظارت کارگاهی است که بر حسب طبقه ی شغلی و سابقه ی کار توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تعیین و منتشر می گردد.

دستگاه نظارت: فرد یا گروهی حقیقی یا حقوقی که از طرف کارفرما برای نظارت بر حسن اجرای عملیات انتخاب و به پیمانکار معرفی میگردد به دستگاه نظارت معروف است.

شرایط عمومی پیمان: شرایط عمومی پیمان مبین روابط کارفرما و پیمانکار و حدود تعهدات و اختیارات آنها است. اگرچه این شرایط باید

برای وضعیت جدید و دوران بازسازی مجدداً تنظیم گردد، لیکن مبنای خوبی برای تنظیم روابط کارفرما و پیمانکار است. کارفرما و پیمانکار باید دقیقاً به مفاد شرایط عمومی پیمان احاطه داشته باشند.

پیمانکار: شخص حقیقی یا حقوقی است که مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را تا تکمیل نهایی بعهده میگیرد. پیمانکار معمولاً به منظور تسهیل در اجرای قسمت یا قسمتهایی خاص از عملیات موضوع پیمان (نظیر لوله کشی، آهنگری و نقاشی) قراردادهایی با اشخاص یا پیمانکاران جزء منعقد میکند. در مواردی که برای انجام دادن یک طرح خاص و یا اجرای عملیات طرحهای بزرگ نیاز به همکاری چند شرکت پیمانکاری با تخصصهای مختلف باشد برای افزایش توان مالی و عملیاتی و توزیع خطرات ناشی از اجرای عملیات موضوع پیمان، گروه شرکتهای پیمانکاری از همکاری یا مشارکت یا ادغام چند شرکت پیمانکاری بوجود می آید.

پیمانکار عمومی: پیمانکاری است که برای ساخت پروژه با کارفرما قرارداد میبندد و مسئولیت کامل اتمام و تکمیل کار را به عهده می گیرد. در عین حال این اختیار را دارد که اجرای قسمت هایی از پروژه را به پیمانکاران جزء تفویض نماید.

پیمانکار جزء: یک پیمانکار عمومی یا پیمانکار با تخصص خاص که برای یک پیمانکار عمومی دیگر کار می کند پیمانکاری در رشته و تخصص خاص می باشد که برای یک پیمانکار عمومی کار می باشد.

کنسرسیوم: گروهی از اشخاص یا شرکت ها که به منظور انجام یک پروژه با فعالیت شکل گرفته است که انجام آن فعالیت یا پروژه ماورای توانایی های هر کدام از اعضا به صورت منفرد می باشد.

کارفرما: دستگاهی که به نمایندگی از دستگاه اجرایی نسبت به عقد قرارداد با مشاور و پیمانکار اقدام و تمام مراحل اجرایی را تا اتمام کار پیگیری می نماید کارفرما نامیده می شود. در تعریفی دیگر شخص حقیقی یا حقوقی است که اجرای عملیات معینی را به پیمانکار واگذار میکند. کارفرما برای هماهنگی و نظارت بر اجرای عملیات موضوع پیمان عموماً از خدمات مهندسان مشاور بهره میگیرد. جانشینان یا نمایندگان قانونی کارفرما در حکم کارفرما محسوب میشوند.

بخشنامه: بخشنامه به دستورالعمل هایی اطلاق می شود که از طرف سازمان مدیریت و برنامه ریزی برای تنظیم رابطه کارفرما با پیمانکار یا مشاور و یا برای تفسیر مفاد قرارداد، شرایط عمومی پیمان و شرح مقادیر صورت وضعیت و میزان تعدیل صادر می گردد که حسب مورد برای طرفین لازم الاجراست. مدیران عمرانی می باید همواره از آخرین بخشنامه های صادره از طرف سازمان مدیریت و برنامه ریزی مطلع باشند.

پیمان: قراردادی که بین کارفرما از یک طرف و مشاور یا پیمانکار از طرف دیگر منعقد می گردد اصطلاحاً پیمان نامیده میشود.

مشخصات فنی: مشخصات فنی در دو حالت فنی عمومی و فنی خصوصی تهیه می گردد. مشخصات فنی عمومی از سوی دستگاه های دولتی تهیه و منتشر می شوند و جزو اسناد پیمان تلقی می گردند.

فهرست بهاء: فهرست بهاء همه ساله توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی و بر اساس تحولات اقتصادی تهیه شده و حاوی جزئیات اجرای انواع کارهای ساختمانی و عمرانی به همراه قیمت و هزینه ی انجام آن و قیمت مصالح است.

صورت وضعیت: مقدار کارکرد هر دوره یک ماهه پیمانکار یا مشاور است که در فرم های مخصوص درج و به تایید نمایندگان کارفرما و دستگاه نظارت رسیده و جهت دریافت وجه به کارفرما تحویل می گردد. مبلغ صورت وضعیت در صورت تایید پس از کسر کسورات قانونی در وجه پیمانکار یا نماینده تام الاختیار او پرداخت می گردد.



مجری طرح: منظور از مجری طرح مقامی است دولتی که با حکم وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی منصوب و عهده دار وظایف دستگاه اجرایی، در محدوده طرح هایی که اجرای آنها به وی محول گردیده است می باشد.

مدیر طرح: منظور از مدیر طرح، کارشناسی است که با حکم مجری طرح منصوب و عهده دار ایجاد هماهنگی بین پروژه های مختلف طرح و عوامل ذیربط در اجرای آنها و حل و فصل مسائل مالی و فنی پروژه های مربوط می باشد.

برنامه عمرانی: برنامه ای جامع حاوی هدف ها، سیاست ها، میزان اعتباراتی که برای تأمین تمام یا بخشی از نوع نیاز اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی در قالب برنامه های میان مدت تدوین شده و مشتمل بر یک یا چند طرح عمرانی است.

طرح عمرانی: مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و اجتماعی، در یک موقعیت جغرافیایی معلوم و در یک دوره زمانی از قبل تعیین شده با اعتبار معین، برای اجرای یک قسمت مشخص از فعالیت های یک بخش اقتصادی در قالب یک برنامه عمرانی، به مرحله اجرا در می آید؛ مستقیماً به وسیله کارفرمای دولتی، برنامه ریزی شده و کلیه مراحل طراحی و ساخت آن پی گیری می گردد.

پروژه عمرانی: مجموعه عملیات، خدمات طراحی و ساخت تمام یا قسمتی از یک طرح عمرانی به صورت واحدی مستقل یا قابل بهره برداری، از آن طرح تفکیک می گردد و از نظر ساخت در قالب یک یا چند قرارداد به مرحله اجرا گذاشته می شود. پروژه های عمرانی در ایران طبق تعریف سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور عبارتند از مجموعه پروژه هایی که بر مبنای مطالعات جامع توسعه کلان در برنامه های توسعه اجتماعی و اقتصادی کشور منظور و برنامه اجرایی و بودجه آن در بودجه های سالانه کشور تعیین و تأمین اعتبار می شوند و با تخصیص اعتبار و نظارت سازمان مدیریت و برنامه ریزی به مرحله اجرا در می آیند. هم پای شکل گیری نظام برنامه ریزی کشور، فعالیت های مربوط به طرح های عمرانی در قالب اجرای برنامه های توسعه اقتصادی- اجتماعی و در چارچوب تخصیص اعتبارات عمرانی سازماندهی شده است. حجم قابل توجهی از منابع مالی این پروژه ها که کارفرمای آنها دولت است صرف تهیه و ساخت کالا و تجهیزات و عملیات ساختمانی و نصب می شود.

عملیات عمرانی: شامل کلیه فعالیت های مورد نیاز برای اجرای کامل یک پروژه (مانند مراحل طراحی و ساخت و ...)

کار: موضوعی از ساخت که برای اجرای تمام یا بخشی از عملیات مرحله ساخت یک پروژه منعقد می گردد.

بخش کار: یک رشته عملیات اجرایی است که در یک حرفه و تخصص معین اجرا می شود. (مانند تأسیسات)

جزء کار: یک واحد معین و فیزیکی از یک بخش کاری (مانند تصفیه خانه)

اقدام کار: یک فعالیت معین از یک جزء کار است که کل کار به منظور تسهیل برآورد منابع و هزینه به آن تجزیه می شود. (مانند پمپ)



❁ مراحل تصویب و اجرای طرح های عمرانی در ایران عبارتند از:

۱. ابتدا اطلاعات مورد نیاز درباره طرح های پیشنهادی جمع آوری و سپس...

۲. طرح پیشنهادی توسط دستگاه اجرایی بررسی و پس از تأیید به مدیریت مربوط در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی جهت بررسی ارسال می‌شود.
۳. در صورت تصویب، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی طرح را جهت بررسی و تصویب به دولت می‌فرستد.
۴. ریاست جمهوری طرح‌های مصوب در هیأت وزیران را در قالب لایحه بودجه به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌کند.
۵. در کمیسیون برنامه و بودجه و سایر کمیسیون‌های مربوط و در نهایت در جلسه علنی مجلس طرح مورد بررسی (در صورت داشتن شرایط لازم) تصویب و پس از ...
۶. تأیید شورای نگهبان ...
۷. طرح‌های عمرانی در قالب قانون بودجه توسط رئیس مجلس به ریاست جمهوری جهت اجرا ابلاغ می‌شود.
۸. رئیس‌جمهور، قانون بودجه را به رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، جهت ابلاغ به دستگاه‌های اجرایی، ارسال می‌کند.
۹. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، طرح‌های مربوط به هر دستگاه اجرایی را به بالاترین مسئول دستگاه ابلاغ می‌کند و ردیف اعتباری به وجود آمده را متذکر می‌شود.
۱۰. پس از ابلاغ قانون بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تعیین بانک عامل و افتتاح حساب مخصوص هر طرح اقدام و سپس ...
۱۱. هر دستگاه اجرایی مجری طرح خود را انتخاب می‌کند. علاوه بر آن ...
۱۲. دستگاه اجرایی موظف است پس از تهیه فهرست مقادیر و انجام فعالیت‌های مختلف، ...
۱۳. موافقت نامه طرح را با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی مبادله کند.
۱۴. موافقت نامه، پس از تصویب در دفتر تلفیق سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، به دستگاه اجرایی ارسال و رونوشت به اداره نظارت بر اجرای بودجه وزارت اقتصادی و همچنین ذی‌حسابی و دیوان محاسبات فرستاده می‌شود.
۱۵. مجری طرح پس از دریافت موافقت‌نامه مصوب، جهت اجرای پروژه نیاز به مهندس مشاور دارد. از این‌رو، به مدیریت امور مشاوران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی مراجعه می‌کند و پس از طی چند مرحله مهندس مشاور برای طرح تعیین می‌شود.
۱۶. در این مرحله، قراردادی با مهندس مشاور طرح به امضا می‌رسد.
۱۷. ذی‌حسابی و دیوان محاسبات دو مرجعی هستند که اسناد مربوط به پرداخت‌ها را تنظیم، تأیید و به وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت اعطای اعتبار ارسال می‌کنند.
۱۸. از طرف دیگر، مراحل اجرای طرح و مشخصات فنی آن با همکاری مهندس مشاور و مجری مشخص می‌شود.
۱۹. از این مرحله، پیمانکار وارد فرایند طرح عمرانی می‌شود. بدین ترتیب که مدیریت امور پیمانکاران و مشاوران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، تعدادی پیمانکار واجد صلاحیت را برای اجرای کار به مجری طرح معرفی می‌کند.
۲۰. در این مرحله، مجری طرح، با برگزاری مناقصه، با پیمانکار قرارداد منعقد می‌کند. چنانچه مناقصه به نتیجه نرسد، مجری با رعایت مفاد آیین‌نامه‌ها و دستورعمل‌های ذیربط موجود، از طریق ترک تشریفات مناقصه اقدام می‌کند. پس از عقد قراردادهای مهندس مشاور و پیمانکار با مجری طرح ...
۲۱. طرف‌های قرارداد درخواست دریافت پیش‌پرداخت می‌کنند و ...
۲۲. مجری، از طریق ذی‌حسابی، از اعتبارات مصوب درخواست تخصیص می‌کند.
۲۳. این درخواست به مدیریت مربوط در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی ارسال و در صورت لزوم، پس از انجام تغییرات، به دفتر تلفیق فرستاده می‌شود. سپس ...

۲۴. مبلغ کاهش یافته اعتبار به مجری و ذی‌حسابی جهت اخذ وجه از اداره کل خزانه ابلاغ می‌شود.
۲۵. پس از دریافت دستور پرداخت توسط ذی‌حسابی خزانه و بررسی و مطابقت مبالغ پیشنهادی با بودجه مصوب، اسناد را تنظیم و ...
۲۶. پس از تأیید نماینده دیوان محاسبات، از طریق بانک و حساب مربوط، نسبت به واریز وجه تخصیص اولیه اقدام می‌کند.
۲۷. نخستین اقدام پیمانکار در اجرای طرح پس از اولین پرداخت تجهیز کارگاه است.
۲۸. چنانچه در حین اجرای طرح، شرایط عمومی پیمان و مبالغ تعیین شده برای اتمام کار تغییر کند، تهیه اصلاحیه برای موافقت نامه ضروری است که بایستی اقدام به تهیه آن گردد.
۲۹. مبلغ اضافی برای اتمام فیزیکی کار توسط مجری طرح تعیین و به مدیریت بخش مربوط در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی ارسال می‌شود.
۳۰. در این مرحله، بررسی‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی با تکمیل مدارک لازم به دفتر تلفیق اعلام می‌شود.
۳۱. دفتر تلفیق، پس از بررسی مجدد، مراتب را از طریق رییس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی به دستگاه اجرایی می‌فرستد و رونوشت آن را به دیوان محاسبات و اداره کل نظارت و بررسی بودجه در وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال می‌کند.
۳۲. پس از انجام پیشرفت کار (حدود ۹۷٪) و قابل بهره برداری بودن طرح و موافقت پیمانکار و مهندس مشاور، مراتب به مجری اعلام می‌شود. از کمیسیون تحویل موقت توسط مجری دعوت به عمل می‌آید.
۳۳. بعد از بازدید کمیسیون تحویل موقت و تأیید آن ...
۳۴. پیمانکار نسبت به تکمیل طرح اقدام می‌کند.
۳۵. با تأیید مهندس مشاور، جهت تسویه حساب قطعی با پیمانکار مراحل لازم انجام می‌شود.
۳۶. اگر در دوره تضمین شده توسط پیمانکار، مشکلی بروز کرد از وی درخواست می‌شود آن را برطرف کند.
۳۷. با انقضای مهلت تضمین، پیمانکار تحویل قطعی را تقاضا می‌کند و ...
۳۸. با موافقت دستگاه مجری تحویل قطعی صورت عملی به خود می‌گیرد.
۳۹. پس از اتمام عملیات ساخت و تحویل قطعی طرح عمرانی، مرحله بهره‌برداری آغاز می‌شود
- ۳۹ گانه فوق اشکالاتی عمده نیز به وجود می‌آورد که از جمله آنها شکاف‌های نشان داده شده در شکل ۲-۴ است. فاصله‌های چندانکه میان خواسته‌های مصرف کننده و طرح نهایی از عمده معضلات و آسیب‌های طرح‌های عمرانی است که در فصل‌های آسیب شناسی طرح‌های عمرانی مرور شده و در بحث‌های برنامه‌ریزی استراتژیک پروژه برای رفع مشکلات ناشی از این شکاف‌ها از آن صحبت می‌شود. از سویی این مسأله‌ای رایج در کلیه طرح ریزی‌های معمول است که در مدیریت کیفیت جامع امری شناخته شده است و استفاده از تکنیک‌هایی در آن توصیه شده است که در فصل سوم عنوان خواهند شد.



### ❁ سیستم‌های گوناگون اجرای پروژه

سیستم‌های گوناگون اجرای پروژه به شرح زیر متمایز می‌شوند.

۱. سیستم خود اجرا (تک عاملی): در این سیستم کارفرما، علاوه بر تأمین منابع مالی پروژه، تمامی خدمات مرحله اجرای پروژه شامل طراحی، ساخت و مدیریت را در درون سازمان خود تأمین می‌کند. این روش در ایران به روش امانی موسوم است.
۲. سیستم طرح و ساخت (دو عاملی): در این سیستم عوامل طراح و سازنده در یک سازمان واحد و طی یک قرارداد واحد با کارفرما انجام طراحی و ساخت پروژه را بر عهده می‌گیرند؛ مانند انواع EPC و EPCC و ...

۳. سیستم متعارف (سه عاملی): در این سیستم کارفرما ابتدا طراحی پروژه را از منبع یا منابع خارجی تأمین و سپس ساخت را به منبع یا منابع خارجی دیگر واگذار می‌کند.

سیستم‌های اجرا صرفاً محدود به این موارد نیست و سایر روش‌ها آشکالی از سیستم‌های مزبور هستند از قبیل کلیدگردان که در آن فعالیت‌های طراحی (مشاور) و ساخت (پیمانکار) در هم ادغام می‌شود و B.O.T که به ساخت، بهره برداری و انتقال موسوم است، در اساس همان سیستم طرح و ساخت است. بدیهی است که در هر یک از سیستم‌های اجرا، مرزهای مسؤولیت و ریسک عوامل دست‌اندرکار متفاوت است.



### ✽ اجرای طرح های عمرانی :

معمولاً طرح به دو صورت امانی و پیمانی اجرا می شوند.

منظور از امانی این است که عملیات اجرایی طرح توسط افراد و امکانات داخلی خود دستگاه اجرایی، اجرا میشود. در این نوع قرارداد، مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار مسترد میشود و در ازای خدماتی که انجام داده است درصد معینی از مخارج یا حق الزحمه ثابتی را دریافت می‌آند. مانند قراردادهای خدمات مدیریت تهیه طرح و خدمات مشاورهای، تهیه طرح یا خدمات مدیریت کنترل و نظارت و یا پیمانکاری عملیات اجرایی و یا ساخت تجهیزات.

و منظور از پیمانی آن است که طرح یا پروژه توسط اشخاص یا شرکتهای واجد شرایط بیرون از موسسه و براساس قرار داد یا پیمان اجرا می گردد. معمولاً در حالت پیمانی پروژه های پیمانی به ۳ طریق به پیمانکار واگذار می گردد.

#### (۱) مناقصه عمومی :

در این روش دستگاه اجرایی یک قیمت پایه را برای طرح یا پروژه تعیین می کند سپس از طریق آگهی عمومی اجرای پروژه را به کلیه پیمانکاران واجد صلاحیت اعلام می کند و پس از مهلت تعیین شده طی جلسه ای پیشنهادات قیمت شرکت کنندگان در مناقصه بررسی و شرکت یا شخص که کمترین قیمت را پیشنهاد کرده باشد برنده مناقصه اعلام می گردد و کار پروژه به آن واگذار می گردد.

#### (۲) ترک تشریفات مناقصه :

در این روش در برخی شرایط مانند عدم وجود پیمانکار واجد صلاحیت به تعداد کافی برای اجرای یک پروژه و یا کمبود در وقت برای اجرای مناقصه دستگاههای اجرایی بدون انجام مناقصه مستقیماً این کار به یک پیمانکار واجد صلاحیت واگذار می کند.



### ✽ مراحل اجمالی اجرای طرح های عمرانی :

مرحله ۱ - مطالعات مقدماتی طرح

موسسات بخش عمومی، مطالعات مقدماتی و نظارت بر اجرای طرحهای ساختمانی، تاسیساتی و تجهیزاتی را معمولاً به مهندسان مشاور واگذار میکنند. مطالعات مقدماتی شامل اقدامات زیر است:

#### مطالعات تحقیقاتی و بنیادی

خدمات این مرحله شامل مطالعات منطقه ای، اجتماعی و اقتصادی است که نتایج حاصل از آن منجر به تصمیمگیری کلی در مورد برنامه ها و شناخت طرحها و مدیریت آنها میشود.

### مطالعات شناسایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام تحقیقات بنیادی و پذیرش یا توصیه به سرمایه گذاری طرح میباشد. مطالعات این مرحله شامل تحقیقات و بررسیهای لازم به منظور تعیین هدف طرح، شناخت اجزای متشکله و همچنین امکانات فنی و اجرایی طرح با توجه به مصالح ساختمانی، تجهیزات، نیروی انسانی و بالاخره حدود سرمایه گذاری، زمان اجرا و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصادی ناشی از اجرای طرح است. حاصل این مطالعات به شکل گزارش تدوین میشود که مبنای تصمیمگیری در مورد اقدامات بعدی خواهد بود.

### تهیه طرح مقدماتی

مطالعات این مرحله شامل تحقیق، بررسی، مطالعه و آزمایشهای لازم به منظور طراحی و تهیه نقشه های مقدماتی و مشخصات کلی طرح و تعیین محلهای مناسب و برآورد کلی ابعاد و حجم کار و مخارج هر یک، راه حلهای پیشنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بازده اقتصادی و اثرات هر یک از آنها میباشد. تهیه کننده طرح مقدماتی مناسبترین راه را با ذکر دلایل لازم توصیه میکند. مطالعات این مرحله باید به اندازه های کامل باشد که امکان برآورد مخارج دوره طرح و هزینه های بهره برداری را برای تصمیمگیری منطقی فراهم سازد. نتیجه این مطالعات به شکل گزارش تدوین میشود.

### تهیه نقشه ها و مشخصات اجرایی طرح

شروع اقدامات مربوط به این مرحله منوط به اتمام مرحله تهیه طرح و پذیرش طرح میباشد. خدمات این مرحله شامل مطالعات، بررسی و تحقیقات لازم به منظور تهیه کلیه اسناد عملیات اجرایی، برنامه زمانی اجرای کار، برآورد مقادیر کار و پیش بینی دقیق مخارج اجرای طرح میباشد.

### مرحله ۲ - انتخاب پیمانکار

طرحهای عمرانی عموماً از محل اعتبارات سرمایه گذاری ثابت و به ترتیب زیر به شرکتهای پیمانکاری واگذار میشود:

### دعوت از پیمانکاران برای اجرای طرح

پس از آماده شدن اسناد و مدارک عملیات اجرایی طرح معمولاً پیمانکاران از طریق مناقصه یا مذاکره از نوع و مشخصات طرح مطلع میشوند و در صورتی که مایل به اجرای طرح باشند اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندس مشاور تهیه و برای بررسی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار میدهند.

### تسلیم قیمت پیشنهادی و ضمانتنامه

شرکت در مناقصه چنانچه کادر فنی با توجه به امکانات پیمانکار اجرای پیمان را عملی و اقتصادی تشخیص دهد قیمت کل کار را از روی نقشه ها محاسبه و با افزودن سود مورد انتظار به آن پیشنهاد میکند. هر یک از پیمانکاران برای تضمین اجرای طرح به قیمتی که پیشنهاد کرده اند باید ضمانت نامهای از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کنند. قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک از جمله ضمانتنامه بانکی در دو پاکت جداگانه - پاکت الف حاوی ضمانتنامه بانکی و کلیه اسناد مناقصه و پاکت ب فقط شامل قیمت پیشنهادی به کارفرما تسلیم میشود. صدور ضمانتنامه شرکت در مناقصه از طرف بانکها موکول به اخذ وثیقه و کارمزد از پیمانکار است.

### انتخاب پیمانکار

کمیسیون مناقصه موقع افتتاح پیشنهادها ابتدا پاکت الف پیمانکاران را باز نموده و پس از بررسی چنانچه مدارک پاکتهای الف کامل باشد پاکتهای ب را که حاوی پیشنهاد قیمت است باز میکند. پس از افتتاح پاکتهای ب قیمت پیشنهادی هر پیمانکار معین میشود. آنگاه ارقام مزبور از رقم کمتر به بیشتر مرتب شده و در جدول مقایسه پیشنهادها درج میشود. کمیسیون مناقصه از بین پیشنهادهایی که تمامی شرایط مناقصه را دارا باشد و از لحاظ قیمت خارج از اعتدال نباشد مناسبترین پیشنهاد را انتخاب و به عنوان برنده مناقصه معرفی میکند. در صورتی که برنده مناقصه از انعقاد قرارداد امتناع ورزد ضمانتنامه شرکت در مناقصه به نفع کارفرما ضبط خواهد شد و از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت میشود.

مرحله ۳: انعقاد قرارداد با پیمانکار

امضای قرارداد پیمانکاری و پیش پرداخت به پیمانکار تابع تشریفات زیر است:

#### تسلیم ضمانتنامه انجام تعهدات

پیمانکار هنگام امضای قرارداد پیمانکاری برای تضمین انجام تعهدات خود باید ضمانت نامه های معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان از بانک اخذ و به کارفرما تسلیم کند. ضمانتنامه یادشده باید تا تاریخ تحویل صورت مجلس موقت معتبر باشد و مادام که تحویل موقت انجام نشده پیمانکار مکلف است آن را به دستور کارفرما تمدید کند. بانکها برای صدور ضمانتنامه انجام تعهدات علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند

#### انعقاد قرارداد با پیمانکار

پس از آنکه ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما تسلیم شد قرارداد پیمانکاری منعقد میشود. هزینه تنظیم قرارداد پیمانکاری در دفترخانه اسناد رسمی به عهده پیمانکار است. پیمانکار با امضای قرارداد موارد زیر را تایید میکند:

الف- کلیه اسناد، مدارک و نقشه ها را کاملاً مطالعه نموده و از مفاد آن مطلع شده است.

ب - نسبت به تهیه کارگران ساده و متخصص به تعداد کافی اطمینان دارد همچنین میزان دستمزد و هزینه حمل و نقل را تا پای کار در محاسبه خود منظور کرده است.

ج - نسبت به تهیه مواد و مصالح در محل کار یا از نقاط دیگر اطمینان دارد.

د - هزینه ناشی از اجرای قوانین کار و تامین اجتماعی و قوانین و آیین نامه های مربوط به مالیات و عوارض را تا تاریخ تسلیم پیشنهاد در حسابها منظور نموده است.

ه - هنگام تسلیم مبلغ پیشنهادی برای اجرای طرح سود مورد انتظار خود را جزو آن منظور کرده است.

بطور کلی پیمانکار با امضای قرارداد تایید میکند که هنگام تسلیم پیشنهاد قیمت برای اجرای طرح، مطالعات کافی به عمل آورده و هیچ نکته ای باقی نمانده است که در آینده بتواند در مورد آن به جهل خود استناد کند.

#### ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه

پس از امضای قرارداد کارفرما به بانک دستور میدهد که ضمانتنامه شرکت در مناقصه را آزاد کند. در صورتی که ضمانتنامه شرکت در مناقصه قبل از تاریخ سررسید آزاد شود، بانک ضامن با توجه به تاریخ سررسید ضمانتنامه، بخشی از هزینه کارمزد را به حساب پیمانکار برگشت میدهد.

#### تسلیم ضمانتنامه پیش پرداخت

طبق ماده جداگانه‌ای در قرارداد پیش بینی میشود که کارفرما برای تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات وی، درصدی از مبلغ پیمان را در ازای ضمانتنامه بانکی به وی پیش پرداخت کند. ضمانتنامه یاد شده باید تا پایان مدت پیمان معتبر و به دستور کارفرما قابل تمدید باشد. مبلغ ضمانتنامه به ترتیبی که اقساط پیش پرداخت با تنظیم صورت وضعیت واریز میشود تقلیل می یابد. بانکها برای صدور ضمانتنامه پیشپرداخت علاوه بر وثیقه و کارمزد معمولاً ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را به عنوان سپرده نقدی از پیمانکار مطالبه میکنند.

#### اخذ پیش پرداخت

پس از آنکه ضمانتنامه پیشپرداخت به کارفرما تسلیم شد پیمانکار پیش پرداخت را اخذ و با منابع مالی خود تلفیق و عملیات اجرایی پیمان را شروع میکند.

مرحله ۴: شروع عملیات اجرایی

مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکاری به شرح زیر است:

#### تاسیس و ایجاد کارگاه

کارفرما متعهد است کلیه زمینهایی که برای تاسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل دهد.

هزینه های مربوط به تجهیز کارگاه به عهده پیمانکار است. پیمانکار پس از تجهیز و آماده کردن کارگاه برای شروع عملیات و اجرای طرح، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و کتباً به کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی کند. رئیس کارگاه در تمام اوقات کار در کارگاه حضور دارد و کارگران و کار آنان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می کند. بدین ترتیب عملیات پیمانکاری برخلاف سایر فعالیتهای تولیدی در کارگاهی که در محل اجرای هر طرح احداث میشود انجام گیرد.

کارفرما یا دستگاه نظارت برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه، شخصی را به نام مهندس مقیم (( ۱۷ )) تعیین و کتباً به پیمانکار معرفی میکند و اصولاً مقیم کارگاه خواهد بود. مهندس مقیم حق دارد در اجرای عملیات، نظارت دقیق به عمل آورد و مصالح مصرفی و کارهای انجام شده را براساس مشخصات و نقشه ها مورد رسیدگی و آزمایش قرار دهد و هرگاه عیب و نقصی در کار مشاهده نماید به پیمانکار دستور رفع آن را بدهد.

### تخصیص تنخواه گردان به کارگاه

پس از تاسیس و ایجاد کارگاه، بخشی از مخارج اجرای طرح از محل تنخواه گردانی که پیمانکار به هر کارگاه تخصیص میدهد پرداخت میشود. بدین منظور معمولاً حساب بانکی در نزدیکترین شعبه بانک در محل اجرای طرح گشایش مییابد که برداشت از حساب مزبور با امضای رئیس کارگاه یا شخص معینی که پیمانکار انتخاب میکند مجاز خواهد بود.

### مخارج اجرای طرح

تامین نیروی انسانی، تهیه و تدارک کلیه مصالح، ابزار کار، ماشین آلات و بطور کلی تمام لوازم ضروری برای اجرای عملیات موضوع پیمان و هزینه های مستقیم و غیرمستقیم مربوط، به عهده پیمانکار است. مخارج اجرای طرح در طول دوره ساخت از طریق دفتر مرکزی موسسات پیمانکاری و کارگاه پرداخت میشود. کالاهای و یا داراییهایی را که کارگاه مجاز به خرید آن نیست یا امکان تهیه آن در محل اجرای طرح وجود ندارد از طریق دفتر مرکزی خریداری میشود. مخارجی را که کارگاه مجاز به انجام آن است بتدریج از محل تنخواه گردانی که در اختیار رئیس کارگاه قرار دارد پرداخت میشود. در پایان ماه یا هر زمان مشخص دیگر، گزارش مخارج کارگاه به انضمام اسناد هزینه به دفتر مرکزی ارسال میگردد. تمام مخارج انجام شده در کارگاه باید متکی به مدارک مثبت و با توجه به دستورالعمل دفتر مرکزی پرداخت شده باشد. حسابداری دفتر مرکزی ابتدا مخارج کارگاه را کنترل و رسیدگی سپس حسب مورد به حساب پیمان، حساب انبار یا دارایی ثابت منظور مینماید و در صورت نیاز مبلغ تنخواه گردان کارگاه را تمدید میکند. تامین آب و برق موقت و هزینه مصرف آن در طول اجرای طرح به عهده پیمانکار است.

### تنظیم صورت وضعیت موقت کارها

در موسسات پیمانکاری برخلاف سایر موسسات تولیدی مبلغ قرارداد در خاتمه کار به پیمانکار پرداخت نمیشود. معمولاً دستگاه نظارت در فواصل معینی با کمک نماینده پیمانکار بر مبنای پیشرفت واقعی کارها، صورت وضعیت تمام کارهایی که پیمانکار از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است و همچنین وضعیت مصالح پایکار را تعیین و پس از تایید براساس نرخهای پیمان تقویم و تسلیم کارفرما میکند.

### پرداخت وجه صورت وضعیت موقت کارها

کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت و وضع مبالغ زیر که برطبق قانون یا قرارداد ملزم به کسر آن است، تتمه قابل پرداخت را با تنظیم سندی با صدور چک به پیمانکار پرداخت میکند. کسور قانونی به عهده پیمانکار است که به وسیله کارفرما از هر پرداخت کسر و به مراجع ذیربط واریز میشود:

الف - وجوهی که بابت صورت وضعیت قبلی پرداخت شده است

ب - ۱۰٪ بابت وجه الضمان یا سپرده حسن انجام کار

ج - اقساط پیش پرداخت

د - ۵٪ پیش پرداخت مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم

ه- سایر کسور برطبق قانون یا قرارداد تمام مبالغ مندرج در صورت وضعیتها همچنین پرداختهایی که بابت آن انجام میگردد جنبه موقت و غیرقطعی و علی الحساب دارد و هر نوع اشتباه در اندازه گیری و محاسباتی در صورت وضعیتهای بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع خواهد شد.

مرحله ۵: خاتمه کار

اموالی که در نتیجه اجرای قراردادهای بلندمدت پیمانکاری بوجود میآید متعلق به کارفرما است که به ترتیب زیر به وی تحویل میشود:

### تحویل موقت

پس از آنکه پیمانکار عملیات موضوع پیمان را برطبق قرارداد انجام داد مشروط بر آنکه باقی مانده و یا نقایص کارها مربوط به قسمت عمده ای از یک کار اساسی و یا به صورتی نباشد که استفاده از کار انجام شده را غیرممکن سازد میتواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تحویل موقت کرده و نماینده خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل معرفی کند و در عین حال انجام دادن کارهای جزئی باقیمانده را نیز تقبل کند. کمیسیون تحویل موقت فهرستی از معایب و نقایص کارها و عملیات ناتمام را تنظیم و ضمیمه صورت مجلس تحویل موقت میکند و برای رفع نقایص و تکمیل کارهای ناتمام مهلتی برای پیمانکار تعیین و به دستگاه نظارت ماموریت میدهد که در راس مهلت مزبور عملیات را مجدداً بازدید کند و اگر براساس فهرست نقایص، هیچگونه عیب و نقص و کار ناتمامی باقی نمانده باشد صورت مجلس تحویل موقت و گواهی رفع نقایص و معایب را برای کارفرما ارسال میآند تا پس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ شود.

در صورتی که پیمانکار حاضر به رفع نقایص و معایب نباشد کارفرما حق دارد معایب و نقایص و تکمیل کارهای ناتمام را راساً و یا به هر ترتیبی که مقتضی بداند رفع نماید و هزینه آنرا از محل سپرده حسن انجام کار یا هر نوع مطالبات و سپردهای که پیمانکار نزد او دارد برداشت کند. پس از آخرین صورت وضعیت پیمانکار (حدود ۹۷٪ کار انجام شده است)، پیمانکار بایستی تقاضای تحویل موقت پروژه را بنماید کارفرما نیز در صورت تشخیص پروژه طی جلسه ای کار را از پیمانکار در محل پروژه تحویل گیرد و با صورت جلسه تحویل موقت کلیه تضمین های حسن انجام کار و نیز ضمانتنامه انجام تعهدات به میزان ۵۰٪ به پیمانکار استرداد می گردد و یکسال پس از تحویل موقت پروژه باید تحویل قطعی گردد و پس از تحویل قطعی در صورت عدم وجود ایراد کلیه تعهدات پیمانکار آزاد و پروژه به اتمام میرسد.

### ابطال ضمانتنامه انجام تعهدات

پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت ضمانت نامه انجام تعهدات، آزاد میشود.

### ابطال ضمانتنامه پیش پرداخت

ضمانت نامه پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیتها بتدریج تقلیل مییابد به نحوی که کل پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک میشود.

### تهیه صورت وضعیت قطعی

به محض آنکه تحویل موقت کارها انجام گرفت دستگاه نظارت با همکاری پیمانکار اقدام به اندازه گیری و تهیه صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد. صورتحساب قطعی مآخذ تصفیه نهایی پیمانکار خواهد بود و پس از امضای آن از طرف کارفرما و پیمانکار برای طرفین قطعی است و اعتراض به آن بلا اثر خواهد بود.

### استرداد نصف وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

چنانچه پیمانکار قبلاً وجه الضمان را در مقابل تسلیم ضمانتنامه دریافت نکرده باشد نصف آن بلافاصله پس از تصویب صورت مجلس تحویل موقت از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد میشود.

### برچیدن کارگاه

پیمانکار باید در پایان کار نسبت به برچیدن و تخریب و خارج نمودن مواد حاصل از آن اقدام نماید. هزینه های مربوط به برچیدن کارگاه کلاً به عهده پیمانکار است و مصالح حاصل از تخریب نیز به وی تعلق دارد.

### دوره تضمین



حسن انجام عملیات موضوع پیمان از تاریخ تحویل موقت برای مدتی که در قرارداد مشخص شده است تضمین میشود. اگر در دوره تضمین معایب و نقایص در کار مشاهده شود که ناشی از عدم رعایت مشخصات مذکور در مدارک پیمان باشد پیمانکار مکلف است آن معایب و نقایص را به هزینه خود رفع نماید. در غیر این صورت، کارفرما حق دارد معایب و نقایص را رأساً یا به هر ترتیبی که مقتضی بداند رفع نموده و هزینه آن را از محل نصف وجه الضمان برداشت کند.

### تحويل قطعی

کارفرما پس از پایان دوره تضمین به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحويل را تعیین و به پیمانکار معرفی میکند. کمیسیون مزبور پس از بازدید کارها، هرگاه عیب و نقصی مشاهده نکند تحويل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صورت مجلس مربوط به آنرا تنظیم و تصویب آن به پیمانکار ابلاغ میشود.

### استرداد نصف وجه الضمان (سپرده حسن انجام کار)

نصف دیگر وجه الضمان پس از تصویب صورت مجلس تحويل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد میشود.



### اقدامات پیمانکار بعد از انعقاد قرارداد

پس از آنکه دستگاه مناقصه گزار، مناقصه را برگزار و آقای X را بارقم پیشنهادی به عنوان برنده اول اعلام نمود و آقای X (پیمانکار) حاضر به انعقاد قرارداد شد و پیمان نامه بین دوطرف مبادله گردید، پیمانکار باید اقدامات زیر را انجام دهد...

- ۱- سپردن ۵٪ مبلغ پیمان به عنوان ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما
- ۲- کلیه هزینه های قبلی را که ارتباط با این پیمان انجام شده است به حساب آن پیمان منتقل نماید
- ۳- پیمانکار برای هر یک از پیمانها، حساب جداگانه ای نگهداری می کند، با این کار تسهیلاتی برای محاسبه سود یا زیان هر یک از پیمانها فراهم می شود.
- ۴- برای سپردن ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما، پیمانکار به بانک مراجعه می فرماید و تقاضای مبلغ ضمانتنامه می نماید

طبق تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه صدور ضمانتنامه از طرف بانکها، پیمانکار باید ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را نقداً به حساب بانک واریز نماید و برای بقیه آن ۱۲۰٪ وثیقه غیر نقدی به بانک بسپارد

- ۵- در صورتی که آقای (پیمانکار) در این مناقصه برنده نگردد کلیه هزینه شرکت در مناقصه و کارمزد بانکی ضمانتنامه شرکت در مناقصه به حساب اداری و تشکیلاتی پیمانکار منتقل می گردد

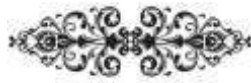
تضمین شرکت در مناقصه به صورت ضمانتنامه بانکی با مدت اعتبار سه ماه پس از تاریخ افتتاح پیشنهاد مناقصه است که همراه با پیشنهاد قیمت از طرف پیمانکار به مناقصه گزار تسلیم می شود و به در خواست مناقصه گزار حداکثر سه ماه دیگر قابل تمدید است.

- ۶- پس از امضاء قرارداد، طبق مفاد پیمان و براساس تصویب نامه، پیش پرداخت و تادیه آن برای طرحهای عمرانی و برای کارهای پیمانکاری برابر ۲۰٪ است که به شرح ذیل در وجه پیمانکار پرداخت می شود:

الف) قسط اول معادل ۸٪ مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحويل زمین

ب) قسط دوم معادل ۶.۶٪ مبلغ اولیه پیمان پس از حمل ۶۰٪ از تجهیزات و ماشین آلات به کارگاه

ج) معادل ۵.۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از دریافت صورت وضعیتهای ماهانه (بدون احتساب مصالح پای کار) با توجه کارانجام شده.



### ❁ قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

سیستم حسابداری موسسات پیمانکاری باید طوری طراحی شود که سود یا زیان دقیق پیمان در پایان کار تعیین شود. در حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری از اصول هزینه یابی سفارش کار تبعیت میشود. از این رو، برای آنکه بهای تمام شده هر طرح بطور جداگانه مشخص شود باید برای هر قرارداد پیمانکاری که منعقد میشود حسابی جداگانه در دفاتر افتتاح و برای سهولت مراجعه به اسناد و مدارک نظیر برگ درخواست کالا، حواله انبار و لیست دستمزد به هر پیمان شماره خاصی اختصاص یابد. مساله اساسی در حسابداری پیمانکاری تعیین مخارج و درآمد هر دوره مالی در طول مدت قرارداد است. در مورد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری ذکر نکات زیر ضروری است:

۱- دوره‌های که مخارج مربوط به یک طرح شناسایی میشود با امضای قرارداد آغاز و با تکمیل آن خاتمه می‌یابد.  
۲- مخارجی را که پیمانکار قبل از انعقاد قرارداد برای شرکت در مناقصه انجام میدهد در صورتی که قابل تشخیص و شناسایی باشد جزو بهای تمام شده پیمان محسوب میشود در غیر این صورت جزو هزینه های دوره وقوع خواهد بود.

۳- در یک واحد پیمانکاری مخارج انجام شده را میتوان به ترتیب زیر طبقه بندی کرد:

**الف- مخارج مستقیم،** مانند مواد و مصالح مصرفی در پیمان، دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه و استهلاک ماشین

آلات بکار گرفته شده در پیمان که جزو بهای تمام شده پیمان به شمار می‌آید.

**ب -مخارج غیرمستقیم،** مانند هزینه تعمیرگاه مرکزی، طراحی و خدمات فنی که بین پیمانهای مختلف مشترک است

که معمولاً بر مبنای معقولی مانند دستمزد مستقیم، مواد مستقیم و مبلغ پیمان بین پیمانهای مختلف سرشکن میشود.

**ج -مخارج بی ارتباط با پیمانها،** مانند هزینه های تحقیق و توسعه، هزینه های مالی غیر مرتبط با پیمانها و هزینه

استهلاک ماشین آلات و تجهیزاتی که در پیمانها بکار گرفته نشده است. این مخارج جزو بهای تمام شده پیمان به حساب

نمی آید زیرا با پیشرفت هیچیک از پیمانها ارتباط ندارد. اما در برخی موارد هزینه های عمومی و اداری، هزینه های تحقیق

و توسعه و هزینه های مالی که بطور مشخص با قرارداد معینی ارتباط دارد به عنوان بخشی از مخارج انباشته پیمان به

حساب می‌آید.

۴- ضمانتنامه هایی که پیمانکار در طول اجرای طرح به کارفرما تسلیم می نماید میتواند به شکل آماري خارج از دفاتر و یا در حسابهای

انتظامی ثبت شود.



### ❁ روشهای متداول حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

قراردادهای بلندمدت از دوروش زیر پیروی می‌آیند:

۱- روش درصد پیشرفت کار

۲- روش کار تکمیل شده

بکارگیری هر یک از روشهای یاد شده به توانای پیمانکار در برآورد قابل اتکا از مخارج پیمان، درآمد پیمان و میزان پیشرفت کار بستگی

دارد

**۱- روش درصد پیشرفت کار:** در روش درصد پیشرفت کار، درآمد و سود ناخالص پیمان به تناسب پیشرفت عملیات یعنی درصد پیشرفت کارشناسایی میشود. در این روش، شناسایی سود ناخالص پیماندر هر دوره مالی، براساس پیش بینی کل مخارج و پیش بینی صورت وضعیتهایی که در طول دوره اجرای طرح تاییدخواهد شد انجام میگردد.

برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری طبق روش درصد پیشرفت کار، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده (یا صورت وضعیتهای پیشرفت کارها) ثبت میشود. حساب پیمان در جریان ساخت مشابه حساب کار در جریان ساخت در روش هزینه یابی سفارش کار است با این تفاوت که سودناخالص پیمان در هر دوره مالی نیز به مخارج اجرای طرح اضافه میشود. بنابراین، مانده این حساب در پایان دوره مالی به ارزش خالص بازیافتنی (بهای تمام شده بعلاوه سودناخالص) گزارش میگردد.

حساب کار گواهی شده مشابه حساب درآمد تحقق نیافته است که مانده بستانکار دارد. در تاریخ تهیه صورتهای مالی، مانده حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده هر قرارداد جداگانه از یکدیگر کسر و نتیجه جزو دارایی جاری یا بدهی جاری در ترازنامه گزارش میشود.

منطق بکارگیری روش درصد پیشرفت کار این است که کارفرما و پیمانکار طبق قرارداد، تعهدات الزام آوری را پذیرفته اند. پیمانکار مسئولیت کامل اجرای عملیات موضوع پیمان را پذیرفته است و کارفرما متعهد است که در آخر هر ماه صورت وضعیت کلیه کارهایی را که انجام یافته است براساس نرخهای مورد توافق به پیمانکار پرداخت کند. در نتیجه در جریان پیشرفت کار «فروش» بتدریج واقع میشود، بنابراین درآمد و هزینه نیز باید به همین نحو شناسایی شود.

مزیت اصلی روش درصد پیشرفت کار این است که درآمد به تناسب پیشرفت عملیات شناسایی و با هزینه های واقع شده برای رسیدن به همان مرحله مقابله میشود یعنی تطابق هزینه و درآمد هر دوره به نحوی صحیح انجام میگردد. اما در مقابل خطراتی که برآورد را به همراه دارد. بدین جهت تا زمانی که نسبت به سودآوری کل پیمان اطمینانی نباشد منظور داشتن سود در صورتهای مالی مورد نخواهد داشت و کاربرد روش درصد پیشرفت کار نادرست است.

**۲- روش کار تکمیل شده:** در روش کار تکمیل شده درآمد و سود ناخالص پیمان هنگامی شناسایی میشود که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تکمیل و صرفاً کارهای جزئی باقیمانده باشد. برای حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکار طبق روش کار تکمیل شده، مخارج و صورت وضعیتهای تاییدشده در طول اجرای طرح مشابه روش درصد پیشرفت کار، به ترتیب در حساب پیمان در جریان ساخت و حساب کار گواهی شده ثبت میشود اما شناسایی سود تا زمانی آکه پیمان تکمیل نشده است به تعویق میافتد.

مزیت اصلی روش کار تکمیل شده این است که سود پیمان زمانی تعیین میشود که کار خاتمه یافته یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده است. در این روش خطر شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشود به حداقل میرسد. اشکال اساسی روش کار تکمیل شده این است که درآمدی که در هر دوره مالی گزارش میشود میزان کار انجام شده طی آندوره را بر روی پیمانها منعکس نمیکند. یعنی اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دوره مالی تکمیل شود و در دوره های قبل پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در دوره های بعد پیمانی تکمیل نشود با وجود ثبات نسبی فعالیتهای انجام شده میزان سودی که گزارش میشود و سودی که به سهامداران تعلق میگیرد نادرست خواهد بود. همچنین اگر سود چندین ساله پیمان در یک سال به حساب منظور شود شرکت پیمانکاری مشمول ضریب مالیاتی بالاتری خواهد بود.

## انتخاب روش

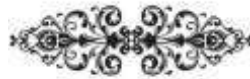
طبق استاندارد حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری:

در صورت احراز تمام شرایط زیر : روش درصد پیشرفت کار را باید بکار گرفت

✓ برآورد منطقی از میزان پیشرفت کار و مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان پذیر باشد.

✓ مسئولیت و اختیارات پیمانکار و کارفرما با صراحت در قرارداد مشخص شده باشد.

- ✓ طرفین قرارداد توانایی ایفای تعهداتی را که طبق قرارداد پذیرفته اند داشته باشند.
- ✓ نسبت به وصول مبلغ پیمان اطمینان کافی وجود داشته باشد.
- روش کار تکمیل شده را باید تنها در موارد زیر بکار گرفت:
- ✓ حداقل یکی از شرایط یاد شده برای بکارگیری روش درصد پیشرفت کار وجود نداشته باشد.
- ✓ قرارداد پیمانکاری کوتاه مدت باشد.
- ✓ مخاطرات ذاتی قرارداد فراتر از مخاطرات عادی تجاری باشد بطوری که براساس آن امکان برآورد



### ویژگیهای صنعت پیمانکاری

برخی از ویژگیهای خاص صنعت پیمانکاری به شرح زیر است :

- ۱- اجرای عملیات موضوع پیمان از طریق انعقاد قرارداد به پیمانکار واگذار میشود و مدت اجرای طرح معمولاً به بیش از یک دوره مالی تسری مییابد.
- ۲- فعالیتهای پیمانکاری برخلاف سایر فعالیتهای تولیدی که معمولاً در فضای کارخانه انجام میگردد در محل اجرای طرح که کارفرما در اختیار پیمانکار قرار میدهد انجام میگردد.
- ۳- هر قرارداد پیمانکاری معمولاً به ساختن یک دارایی خاص میانجامد.
- ۴- قرارداد پیمانکاری پس از طی تشریفات مناقصه یا ترک مناقصه و یا توافق قیمت به پیمانکار واگذار میشود.
- ۵- پیمانکار برای پیشنهاد مبلغ پیمان علاوه بر برآورد بهای تمام شده طرح، سود مورد انتظار خود را به آن اضافه میکند.
- ۶- اگرچه پرداخت مخارج اجرای طرح به عهده پیمانکار است اما پیمان در طول دوره ساخت به کارفرما تعلق دارد.
- ۷- مبلغ قرارداد به تدریج در طول اجرای طرح از طریق تنظیم صورت وضعیت به پیمانکار پرداخت میشود.
- ۸- بهای تمام شده و صورت وضعیتهای اجرای کار در طول اجرای طرح انباشته میشود. این امر مدیریت، حسابداری و حسابرسی قراردادهای پیمانکاری را دشوار میسازد.
- ۹- کارفرما برای جبران خسارتهای احتمالی و مسئولیت پذیری پیمانکار علاوه بر پوششهای بیمه ای معمولاً ضمانتنامه های زیر را از وی اخذ میکند :

الف- ضمانتنامه شرکت در مناقصه : این ضمانتنامه برای تضمین قیمتی که پیمانکار برای اجرای طرح پیشنهاد کرده است اخذ میشود. ضمانت نامه مذکور در صورتی که پیمانکار در مناقصه برنده شود و از انعقاد قرارداد امتناع ورزد به نفع کارفرما ضبط میشود.

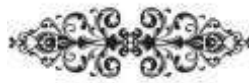
ب - ضمانتنامه انجام تعهدات : این ضمانتنامه هنگام امضای قرارداد برای تضمین انجام تعهدات از پیمانکار اخذ میشود. ضمانتنامه مذکور پس از خاتمه کار و تصویب صورت مجلس تحویل موقت، آزاد میشود.

ج - ضمانتنامه پیش پرداخت : این ضمانتنامه پس از امضای قرارداد در مقابل پیش پرداخت از پیمانکار اخذ میشود. ضمانتنامه مذکور تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن به ترتیبی که اقساط پیش پرداخت واریز میشود به تدریج تقلیل مییابد.

د - ضمانتنامه حسن انجام کار : از پرداخت هر صورت وضعیت به پیمانکار معمولاً ۱۰٪ بابت سپرده حسن انجام کار (وجه الضمان) کسر میشود. کارفرما میتواند بنا به تقاضای پیمانکار مبلغ سپرده حسن انجام کار را در مقابل ضمانتنامه پرداخت کند.

۱۰- موضوع عملیات پیمان معمولاً در دو مرحله موقت و قطعی به کارفرما تحویل میشود.

۱۱ - پیمانکار در طول اجرای طرح به ویژه قراردادهای مقطوع با خطرات ذاتی از جمله حوادث قهری و غیرمترقبه مواجه است. مراحل اجرای طرحهای بلندمدت پیمانکاری مراحل اجرای طرح در موسسات بخش عمومی و خصوصی تفاوت ماهوی ندارد و موسسات بخش خصوصی کمابیش در اجرای عملیات پیمانکاری از تشریفات حاکم بر بخش عمومی تبعیت میکنند.



### ❁ انواع کسورات پیمانکاری

۱- مالیات: اگر کار به صورت قراردادهای مشاوره ای و پیمانکاری باشد، از ۵ درصد پرداختها باید بصورت علی الحساب مالیات کسر و حداکثر تا پایان ماه به حساب سازمان امور مالیاتی واریز گردد و اگر بصورت روز مزد باشد به نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم باید حساب شود.

#### ۲- بیمه:

الف) اگر منبع اعتباری پروژه عمرانی باشد و از فهرست بها سازمان مدیریت و برنامه ریزی استفاده شود، شامل ۵٪ سهم کارفرما و ۱/۶٪ سهم پیمانکار

ب) اگر منبع اعتباری پروژه غیر عمرانی باشد و از فهرست بها سازمان مدیریت و برنامه ریزی استفاده شود، تمام ۶/۶٪ سهم پیمانکار می باشد.

ج) اگر کار به صورت امانی انجام شود و افرادی بصورت روزمزد به کار گرفته شوند سهم بیمه کارفرما ۲۳٪ و سهم پیمانکار ۷ درصد جمعا ۳۰ درصد می باشد.

د) اگر از فهرست بها استفاده نشود (منبع تامین اعتبار، عمرانی یا غیرعمرانی باشد) دو حالت اتفاق می افتد: اگر مصالح توسط کارفرما تهیه شود و پیمانکار فقط دستمزد بگیرد، حق بیمه شامل ۱۵ درصد بعلاوه یک نهم از ۱۵ درصد می باشد که تماما توسط پیمانکار پرداخت می شود، اگر مصالح توسط پیمانکار تهیه شود، حق بیمه شامل ۷ درصد بعلاوه یک نهم از ۷ درصد می باشد که تماما توسط پیمانکار پرداخت می شود. همچنین در رابطه با مهندسین مشاور بیمه شامل ۱۲٪ سهم کارفرما و ۳/۶ درصد مشاور می باشد.

❖ سپرده حسن انجام کار: از هر پرداخت به پیمانکار و مهندسین مشاور، معادل ۱۰ درصد به عنوان سپرده حسن انجام کار، کسر و به حسابهای خزانه واریز می شود.



### ❁ مراجع قانونی کسورات قانونی عمرانی

#### قانون تامین اجتماعی:

ماده ۳۸- در مواردی که انجام کار به طور مقطعه به اشخاص حقیقی یا حقوقی واگذار می شود کارفرما باید در قراردادی که منعقد می کند مقطعه کار را متعهد نماید که کارکنان خود همچنین کارکنان مقطعه کاران فرعی را نزد سازمان بیمه نماید و کل حق بیمه را به ترتیب مقرر در ماده ۲۸ این قانون بپردازد. پرداخت پنج درصد بهای کل کار مقطعه کار از طرف کارفرما موکول به ارائه مفصاحساب از طرف سازمان خواهد بود. در مورد مقطعه کارانی که صورت مزد و حق بیمه کارکنان خود را در موعد مقرر به سازمان تسلیم و پرداخت می کنند معادل حق بیمه پرداختی بنا به درخواست سازمان از مبلغ مذکور آزاد

خواهد شد. هر گاه کارفرما آخرین قسط مقاطعه کار را بدون مطالبه مفاد حساب سازمان بپردازد مسئول پرداخت حق بیمه مقرر و خسارات مربوط خواهد بود و حق دارد وجوهی را که از این بابت به سازمان پرداخته است از مقاطعه کار مطالبه و وصول نماید. کلیه وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی - همچنین شهرداریها و اتاق اصناف و موسسات غیر دولتی و موسسات خیریه و عام المنفعه مشمول مقررات این ماده می باشند.

#### قانون مالیاتهای مستقیم:

ماده ۱۰۴ - وزارتخانه ها ، موسسات دولتی ، شهرداریها ، موسسات وابسته به دولت و شهرداریها و کلیه اشخاص حقوقی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی و اشخاص موضوع بند ( الف ) ماده ( ۹۵ ) این قانون مکلف اند در هر مورد که بابت حق الزحمه پزشکی ، هزینه های بیمارستانی و آزمایشگاهی و رادیولوژی ، داوری ، مشاوره ، کارشناسی ، حسابرسی ، خدمات مالی و اداری ، نویسندگی ، تألیف و تصنیف ، آهنگ سازی ، نوازندگی و هنرپیشگی و خوانندگی ، نقاشی و دلالتی و حق العمل کاری ، هرگونه حق الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات به استثنای کارمزد پرداختی به بانکها ، صندوق تعاون و موسسات اعتباری غیربانکی مجاز ، امورمربوط به نظافت اماکن و ابنیه ، اجاره ماشین آلات اداری و محاسباتی ، کلیه خدمات و ارتباطات رایانه ای ، اجاره هر نوع وسایل نقلیه موتوری زمینی ، هوایی و دریایی ، ماشین آلات و کارخانجات و سردخانه ها ، انبارداری ، نگهداری و تعمیر آسانسور و شواژ و تهویه مطبوع ، هر نوع کار ساختمانی و تأسیسات فنی و تأسیساتی ، تهیه طرح ساختمانها و تأسیسات ، نقشه کشی ، نقشه برداری ، نظارت و محاسبات فنی ، حمل و نقل و وجوهی که بابت حق نمایش فیلم به هر عنوان پرداخت می کنند پنج درصد آن را به عنوان علی الحساب مالیات مودی ( دریافت کنندگان وجوه ) کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند و همچنین ظرف همین مدت مشخصات دریافت کنندگان را با ذکر نام و نشانی آنها به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارند .

مالیات اگر بصورت قراردادهای مشاوره ای و پیمانکاری باشد طبق ماده ۱۰۴ ق.م.م از هر پرداخت ۵٪ باید بصورت علی الحساب مالیات کسرو حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز به حساب سازمان امور مالیاتی واریز گردد.

#### ماده ۳۵. تضمین حسن انجام کار

از مبلغ هر پرداخت به پیمانکار ، معادل ۱۰ درصد به عنوان تضمین حسن انجام کار کسرو در حساب سپرده نزد کارفرما نگهداری می شود. نصف این مبلغ پس از تصویب صورت وضعیت قطعی طبق ماده ۴۰ و نصف دیگر آن پس از تحویل قطعی ، بارعایت مواد ۴۲ و ۵۲ مسترد می گردد.

تبصره - پیمانکار می تواند وجوه سپرده تضمین حسن انجام کار را طبق دستورالعمل نافذ در زمان ارجاع کار که شماره و تاریخ آن در اسناد و مدارک پیمان درج شده است دریافت کند.



✽ مروری اجمالی بر نکات مهم آیین نامه تضمین برای معاملات دولتی

☑ انواع تضمین قراردادها از نظر موضوع کاربرد آنها در قرارداد به شرح زیر است:

الف - تضمین شرکت در مناقصه (وجه التزام)

ب - تضمین انجام تعهدات

ج - تضمین پیش پرداخت

د - تضمین حسن انجام کار

☑ انواع ضمانت های معتبر در معاملات دولتی به شرح زیر است:

الف - ضمانت نامه بانکی

ب - ضمانت نامه های صادر شده از سوی مؤسسات اعتباری غیربانکی که دارای مجوز لازم از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران هستند.

ج - وجه نقد

د - سفته با امضای صاحبان امضای مجاز با مهر شرکت

ه - سایر ضمانت نامه ها شامل:

۱- وثیقه ملکی معادل نود درصد (۹۰٪) ارزش کارشناسی رسمی آن

۲- انواع اوراق مشارکت (موضوع قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت، مصوب ۱۳۷۶)

۳- سهام شرکت های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به مأخذ هفتاد درصد (۷۰٪) ارزش روز آن.

۴- مطالبات تأیید شده قراردادها از سوی دستگاه های اجرایی و ذی حسابان مربوط

☑ در قراردادهای خدمات مشاوره، قراردادهای خدمات مدیریت طرح و امور تحقیقاتی تضمین ها از نوع تضمین پیش پرداخت و تضمین حسن انجام کار است که به شرح زیر تعیین و پرداخت می شود:

الف - تضمین پیش پرداخت: مبلغ پیش پرداخت برای خدمات مربوط به مطالعه و طراحی و خدمات تحقیقاتی، معادل بیست

درصد (۲۰٪) مبلغ اولیه حق الزحمه مربوط (مبلغ برآورد حق الزحمه) و برای خدمات مربوط به دوره ساخت و تحویل معادل ده

درصد (۱۰٪) مبلغ اولیه حق الزحمه مربوط می باشد که در ازای تضمین به نفع دستگاه اجرایی و بدون کسر کسورات قانونی پرداخت می شود.

ب - تضمین حسن انجام کار: بابت تضمین حسن انجام کار، معادل ده درصد (۱۰٪) از هر پرداخت حق الزحمه کسر و در حساب سپرده نگهداری می شود.

مبالغ نقدی سپرده حسن انجام کار در ازای تضمین به نفع دستگاه اجرایی، به طرف قرارداد دستگاه اجرایی بازگردانده می شود.

تبصره: تضمین معتبر در این قراردادها شامل تضمین های نوع "الف"، "ب"، "د" و "ه" مندرج در قانون می باشد.

قراردادهای پیمانکاری، ساخت تجهیزات و نصب، انواع تضمین ها شامل تضمین شرکت در مناقصه، تضمین انجام تعهدات،

تضمین پیش پرداخت و تضمین حسن انجام کار می باشد که به شرح زیر مبلغ آنها تعیین و پرداخت می شود.

الف - تضمین شرکت در مناقصه: مبلغ تضمین شرکت در مناقصه برحسب درصدی از برآورد هزینه اجرای کار به شرح

جدول زیر تعیین می شود:

برآورد هزینه اجرای کار به میلیون ریال	تا ۱۰۰	مازاد بر ۱۰۰ تا ۱۰۰۰	مازاد بر ۱۰۰۰ تا ۱,۰۰۰,۰۰۰	مازاد بر ۱,۰۰۰,۰۰۰
درصد	۵	۵/۰	۳/۰	۲/۰

تضمین معتبر برای شرکت در مناقصه شامل تضمین های نوع "الف"، "ب"، "ج" و "ه" مندرج در قانون می باشد.

ب - تضمین انجام تعهدات: مبلغ تضمین انجام تعهدات معادل پنج درصد (۵٪) مبلغ اولیه پیمان (مبلغ پیشنهادی پیمانکار)

است.

تضمین معتبر برای انجام تعهدات درصدی از مبلغ اولیه پیمان به شرح جدول زیر است:

مبلغ اولیه پیمان به میلیارد ریال		تا ۳۰		مازاد بر ۳۰ تا ۷۰		مازاد بر ۷۰	
درصد	۵	۵		۵		۵	
		۲/۵	۲/۵	۱/۵	۳/۵		
نوع ضمانتنامه (به شرح مندرج در ماده ۳)	"الف"، "ب"، "ج" و "هـ"	"الف"، "ب"	"الف"، "ب"، "ج"، "د" و "هـ"	"الف"، "ب"	"الف"، "ب"، "ج"، "د" و "هـ"	"الف"، "ب"، "ج" و "هـ"	"الف"، "ب"، "ج"، "د" و "هـ"

## ج- تضمین پیش پرداخت

۱- پیش پرداخت در قراردادهای پیمانکاری و نصب: مبلغ پیش پرداخت معادل بیست درصد (۲۰٪) مبلغ اولیه پیمان است. مبلغ پیش پرداخت حداقل در سه قسط به شرح زیر در ازای تضمین به نفع دستگاه اجرایی بدون کسر کسورات قانونی پرداخت می شود:

قسط اول معادل هشت درصد (۸٪) پس از تحویل کارگاه، قسط دوم معادل شش و نیم درصد (۶/۵٪) پس از تجهیز کارگاه لازم برای شروع عملیات و قسط سوم معادل پنج و نیم درصد (۵/۵٪) پس از انجام سی درصد (۳۰٪) مبلغ اولیه پیمان طبق صورت وضعیت های موقت بدون محاسبه مصالح پای کار.

پس از واریز اقساط اول و دوم پیش پرداخت، معادل چهارده و نیم درصد (۱۴/۵٪) از مبلغ ناخالص تمام صورت وضعیت های موقت (به استثنای تعدیل، مابه التفاوت نرخ مصالح و پرداخت های مشابه) کسر می شود و برای واریز قسط سوم معادل هشت درصد (۸٪) علاوه بر چهارده و نیم درصد (۱۴/۵٪) یاد شده از صورت وضعیت ها کسر می شود به نحوی که مبلغ پیش پرداخت تا آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک شود. در صورت ضرورت تأدیه پیش پرداخت در بیشتر از سه قسط و یا تفکیک پیش پرداخت بخش های مختلف کار، اقساط پیش پرداخت و نحوه واریز آنها، باید در شرایط خصوصی پیمان مربوط درج شود.

۲- پیش پرداخت در قراردادهای ساخت تجهیزات: مبلغ پیش پرداخت معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مبلغ اولیه قرارداد است.

اقساط پیش پرداخت در قراردادهای ساخت تجهیزات: مبلغ پیش پرداخت معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مبلغ اولیه قرارداد است.

اقساط پیش پرداخت با توجه به برنامه زمانی ساخت و تحویل تجهیزات و نیز اقساط بازگرداندن پیش پرداخت به تناسب تحویل تجهیزات و پرداخت وجه آنها تعیین و در شرایط خصوصی قراردادهای مربوط درج می شود. تضمین معتبر برای پیش پرداخت شامل تضمین های نوع "الف"، "ب" و "هـ" مندرج در ماده (۳) می باشد. تبصره: دستگاه های اجرایی می توانند به جای تضمین های تأدیه پیش پرداخت، سفته با امضای صاحبان امضای مجاز شرکت پیمانکار دریافت کنند به شرط آنکه مبلغ پیش پرداخت را به حساب مشترک دستگاه اجرایی و پیمانکار واریز نموده و با نظارت دستگاه اجرایی به مصرف تجهیز کارگاه، تکمیل ماشین آلات و خرید مصالح برسانند. پیمانکار باید ماشین آلات خریداری شده از این محل را به عنوان وثیقه واریز پیش پرداخت در رهن دستگاه اجرایی قرار دهد و تا تصفیه بدهی خود بابت پیش پرداخت حق خارج کردن آنها را از کارگاه بدون اجازه دستگاه اجرایی ندارد.

## د- تضمین حسن انجام کار،



بابت تضمین حسن انجام کار معادل ده درصد (۱۰٪) از هر پرداخت (صورت وضعیت موقت، تعدیل، مابه‌التفاوت نرخ مصالح و پرداخت‌های مشابه) سپرده کسر و در حساب سپرده نگهداری می‌شود. هشتاد درصد (۸۰٪) مبالغ سپرده حسن انجام کار در ازای تضمین‌های نوع "الف"، "ب" و "هـ" مندرج در ماده (۳) به پیمانکار بازگردانده می‌شود.

☑ در قراردادهایی که شامل دو یا چند مورد از کارهای مشاوره، مدیریت طرح، ساخت تجهیزات، پیمانکاری و نصب است، انواع تضمین‌ها شامل تضمین شرکت در مناقصه، تضمین انجام تعهدات، تضمین پیش‌پرداخت و تضمین حسن انجام کار می‌باشد. مبلغ و شرایط تضمین‌های این نوع قراردادها طبق مقررات تعیین شده برای قراردادهای پیمانکاری و نصب (درج شده در ماده ۵) می‌باشد. مبلغ و شرایط پیش‌پرداخت این قراردادها با توجه به نسبت مبلغ برآورد هزینه تجهیزات و مبلغ برآورد هزینه اجرا (پیمانکاری و نصب) به تناسب، طبق ماده (۵) تعیین می‌شود.

☑ در قراردادهای خرید ماشین‌آلات، تجهیزات، کالا، مواد و مصالح و قراردادهای حمل و نقل، ضمانت‌های معتبر از نوع تضمین شرکت در مناقصه، تضمین انجام تعهدات و تضمین پیش‌پرداخت می‌باشد.

☑ میزان تضمین شرکت در مناقصه خرید و قراردادهای حمل و نقل با توجه به موضوع و خصوصیات معامله و به تشخیص دستگاه مناقصه‌گزار حداکثر تا میزان پنج درصد مبلغ برآورده معامله تعیین می‌گردد که از انواع "الف"، "ب"، "ج" و "هـ" مندرج در ماده (۳) می‌باشد.

☑ تضمین انجام تعهدات، معادل ده درصد (۱۰٪) مبلغ اولیه پیمان (مبلغ پیشنهادی فروشنده) است که بر حسب درصدهای جدول بند "ب" ماده (۵) تعیین می‌گردد و باید قبل از انعقاد قرارداد توسط فروشنده ارائه شود.

☑ میزان پیش‌پرداخت بر طبق آیین‌نامه معاملات دولتی تا سقف بیست و پنج درصد (۲۵٪) مبلغ معامله تعیین می‌گردد که در قبال تضمین‌های نوع "الف"، "ب"، "ج" و "هـ" مندرج در ماده (۳) پرداخت خواهد شد. تضمین پیش‌پرداخت باید تا پایان مدت قرارداد دارای اعتبار بوده و مادام که مهلت‌های فوق منقضی نشده باشد، فروشنده مکلف به تمدید اعتبار آن است.

☑ استرداد تضمین انجام تعهدات این قراردادها مشمول موارد عام از نحوه استرداد تضمین‌هاست که در تبصره ذیل ماده (۸) آمده است.

☑ موارد عام در مورد نحوه استرداد تضمین‌ها عبارتند از:

\*\*\* تضمین شرکت در مناقصه مربوط به برنده مناقصه پس از ارایه تضمین انجام تعهدات و انعقاد قرارداد مسترد خواهد شد.

\*\*\* تضمین یا سپرده پیش‌پرداخت به تناسب انجام کار یا تحویل کالا براساس گواهی کارفرما آزاد می‌گردد.

\*\*\* تضمین انجام تعهدات پس از تحویل موقت و صدور گواهی تحویل موقت مسترد می‌گردد.

\*\*\* در مواردی که به تشخیص کارفرما در خرید کالا حصول اطمینان از صحت عملکرد آن براساس مشخصات مربوط لازم باشد پنجاه درصد (۵۰٪) از ضمانتنامه یا سپرده انجام تعهدات بر طبق ردیف (۲) آزاد و پنجاه درصد (۵۰٪) دوم پس از پایان دوره تضمین و صدور گواهی تحویل قطعی مسترد می‌گردد.

\*\*\* آزادسازی این بخش از تضمین انجام تعهدات منوط به گواهی کارفرما مبنی بر تحویل نقشه‌های "چون ساخت" و دستورالعمل‌های بهره‌برداری و نگهداری می‌باشد.



✽ گروه حساب مستقل اعتبارات عمرانی دستگاه‌های اجرایی:

تفاوتهای عمده حسابداری دولتی اعتبارات جاری و عمرانی:

۱- تفاوت در نام:

☑ بانک پرداخت جاری ← بانک پرداخت عمرانی

☑ بودجه جاری ← بودجه عمرانی

☑ هزینه جاری ← هزینه طرح عمرانی

۲- تفاوت در مفهوم فاکتور و صورت وضعیت

۳- تفاوت در عقد قرارداد و اخذ تضمینات (۵/مبلغ قرارداد)

ملاحظات لازم در محاسبه صورت وضعیت های پیمانکاران:

۱- صورت وضعیت پیمانکاران تجمعی ارائه میگردد در نتیجه:

خالص هر صورت وضعیت = رقم صورت وضعیت - رقم صورت وضعیت قبلی تسویه شده

۲- کسورات قانونی پیمانکار از مبلغ قرارداد (خالص هر صورت وضعیت):

( مالیات پیمانکار ۵٪ و بیمه پیمانکار ۱/۶٪ و صندوق کارآموزی ۰/۰۰۲ و سپرده حسن انجام کار پیمانکار ۱۰٪ )

۳- بدهی به سایر سازمانها

۴/۴٪ بیمه کارفرما + ۱/۶٪ بیمه پیمانکار + ۵٪ مالیات پیمانکار + صندوق کارآموزی ۰/۰۰۲

۴- سپرده حسن انجام کار جزء بدهی به سایر سازمانها محسوب نمی شود .

۵- خالص پرداختی به پیمانکار =

رقم خالص صورت وضعیت - (کسورات قانونی پیمانکار + پیش پرداخت/علی الحساب مستهلک شده)

۶- مبلغ تامین اعتبار

مبلغ قرارداد + بیمه سهم کارفرما (۴/۴٪)

۷- هزینه طرح عمرانی

بدهی به سایر سازمانها + خالص پرداختی به پیمانکار + سپرده حسن انجام کار = مبلغ تامین اعتبار



### ✽ چرخه حسابداری مالی و بودجه ای حساب مستقل وجوه عمرانی دستگاه های اجرایی

ثبت ۶۶: به هنگام ابلاغ بودجه سالانه به دستگاه اجرایی

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
بودجه عمرانی** اعتبار مصوب**	-----

ثبت ۶۷ و ۶۸: به هنگام ابلاغ تخصیص اعتبار به دستگاه اجرایی

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
جاری با خزانه** اعتبار تخصیص یافته** منابع مالی قابل دریافت** اعتبار تعهد نشده**	-----

ثبت ۶۹: به هنگام درخواست وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
-----------------	-------------

درخواست وجه**	-----
منابع مالی قابل دریافت**	

❑ در اعتبارات عمرانی پرداخت تنخواه حسابداری نداریم و مستقیماً از طریق تخصیص درخواست و دریافت وجه میگردد .  
ثبت ۷۰: به هنگام دریافت وجه دستگاه اجرایی از خزانه از محل تخصیص

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
-----	بانک پرداخت عمرانی**
	دریافتی از خزانه **

ثبت ۷۱: به هنگام تامین اعتبار ذیحسابی برای خرجی معین

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اعتبار تعهد نشده**	-----
اندوخته تعهدات احتمالی**	

ثبت ۷۲ و ۷۳: به هنگام احتساب به هزینه مستقیم خریدی که قبلاً تامین اعتبار شده ،(بدون دادن پیش پرداخت یا علی الحساب یا ....)

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه عمرانی**
اعتبار مصرف شده**	بانک پرداخت عمرانی**

ثبت ۷۴ و ۷۵: به هنگام دادن هر گونه پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت / علی الحساب / تنخواه گردان پرداخت

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	تنخواه پرداخت**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	پیش پرداخت**
	علی الحساب**
	بانک پرداخت عمرانی**

مهم مهم مهم : بهنگام دادن پیش پرداخت باید به همان اندازه تضمین اخذ گردد و ثبت مربوطه نیز اعمال شود.

ثبت ۸۱

ثبت ۷۶ و ۷۷: به هنگام احتساب به هزینه با در نظر گرفتن پرداخت غیر قطعی اعم از پیش پرداخت / علی الحساب / تنخواه گردان پرداخت

ثبتهای بودجه ای	ثبتهای مالی
اندوخته تعهدات احتمالی**	هزینه طرح عمرانی**
اندوخته پرداختهای غیر قطعی**	پیش پرداخت / علی الحساب**
اعتبار مصرف شده**	بدهی به سایر سازمانها**
	سپرده های دریافتی**
	بانک پرداخت عمرانی**

ثبت ۷۸: واریز کسورات به حسابهای ذینفع

بدهی به سایر سازمانها**
بانک پرداخت عمرانی**

ثبت ۷۹: واریز سپرده عمرانی

بانک دریافت سپرده**
بانک پرداخت عمرانی**

ثبت ۸۰ و ۸۱: عقد قرار داد عمرانی و دریافت ضمانتنامه اجرای قرارداد (۵/مبلغ قرارداد)

کنترل قراردادها**	ضمانتنامه ها (تضمینات)**
-------------------	--------------------------

طرف حساب کنترل قراردادها**	طرف حساب ضمانت نامه ها(تضمینات)**
----------------------------	-----------------------------------



طبقه بندی فصول اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای (عمرانی)  
طبقه بندی اقتصادی هزینه ها در مورد اعتبارات هزینه ای و اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای (عمرانی) متفاوت از هم است اما هر دو دارای نظامی ۷ فصلی است.  
۱۰۰۰۰۰ داراییهای تولید شده :  
۱۱۰۰۰۰ داراییهای ثابت :

#### ۱۱۰۱۰۰ فصل اول - ساختمان و مستحقات

ساختمانهای مسکونی	۱۱۰۱۰۰
ساختمانهای غیر مسکونی	۱۱۰۱۲۰
ساختمانهای اداری	۱۱۰۱۲۱
ساختمانهای تجاری	۱۱۰۱۲۲
سایر مستحقات	۱۱۰۱۳۰
شاهراه ، خیابان ، جاده ، پل ، تونل ، راه زیرزمینی ، خطوط راه آهن و فرودگاه	۱۱۰۱۳۱
کانالها و تونلهای زیر زمینی و سایر مستحقات مربوط به داراییهای زیر زمینی	۱۱۰۱۳۲
خطوط مخابراتی ، خطوط انتقالی ( سیم نقاله ) ، خطوط نیرو و خطوط لوله	۱۱۰۱۳۳
تاسیسات تفریحی و ورزشی ( باشگاهها و استادیومها )	۱۱۰۱۳۴
ماشین آلات و تجهیزات مربوط به ساختمان	۱۱۰۱۴۰
مطالعات مربوط به تملک ساختمان و مستحقات	۱۱۰۱۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک ساختمان	۱۱۰۱۹۰

#### ۱۱۰۲۰۰ فصل دوم - ماشین آلات و تجهیزات :

ماشین آلات و تجهیزات حمل و نقل	۱۱۰۲۱۰
ماشین آلات و تجهیزات حمل و نقل موتوری	۱۱۰۲۱۱
ماشین آلات و تجهیزات حمل و نقل غیر موتوری	۱۱۰۲۱۲
سایر ماشین آلات و تجهیزات :	۱۱۰۲۲۰
رایانه و وسایل جانبی	۱۱۰۲۲۱
ماشین آلات راهسازی و ساختمانی	۱۱۰۲۲۲
ملزومات اداری و غیر مصرفی ( میز ، صندلی و ..... )	۱۱۰۲۲۳
سایر	۱۱۰۲۲۹
مطالعات مربوط به تملک ماشین آلات و تجهیزات	۱۱۰۲۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک ماشین آلات و تجهیزات	۱۱۰۲۹۰

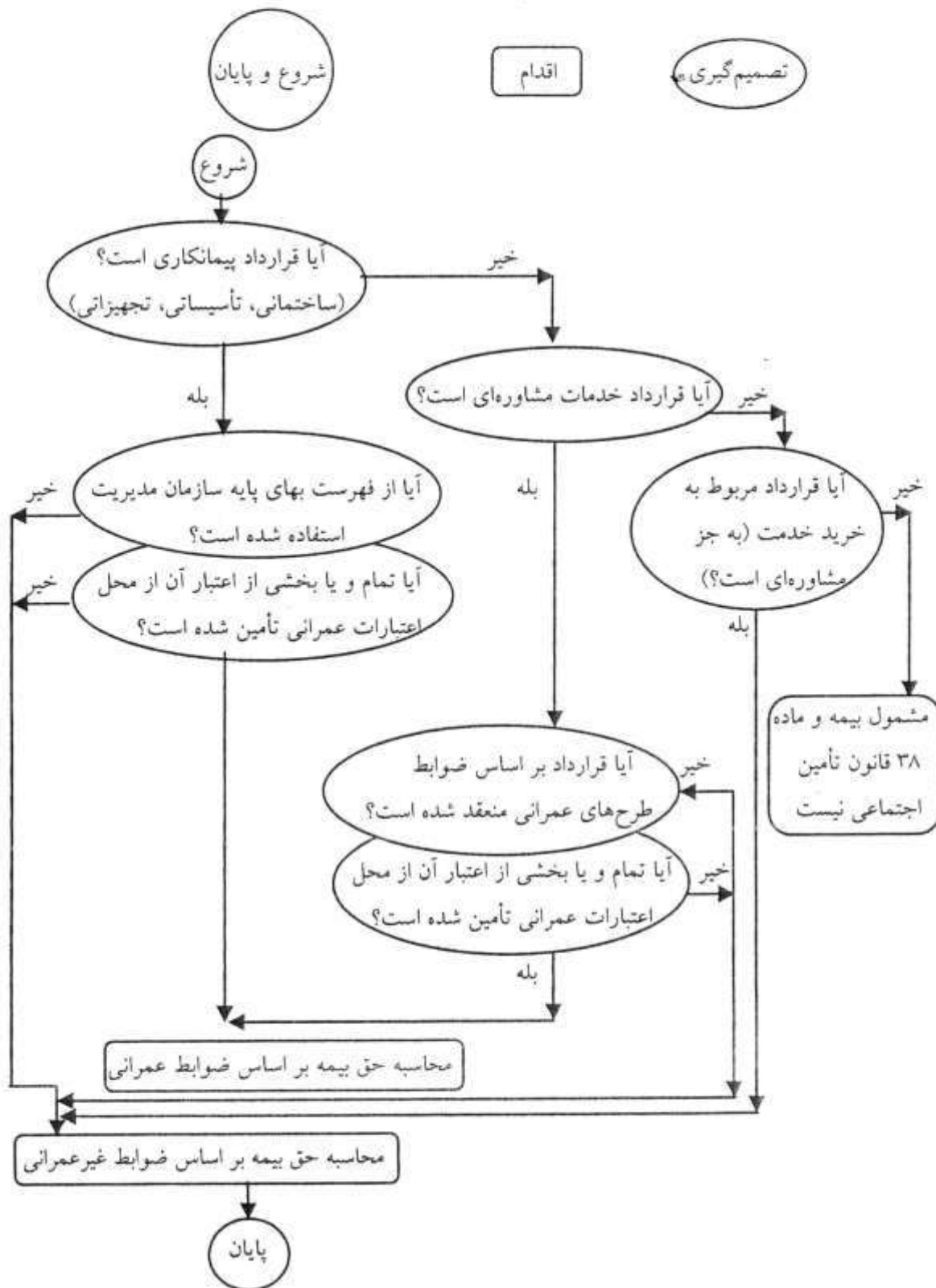
#### ۱۱۰۳۰۰ فصل سوم - سایر داراییهای ثابت :

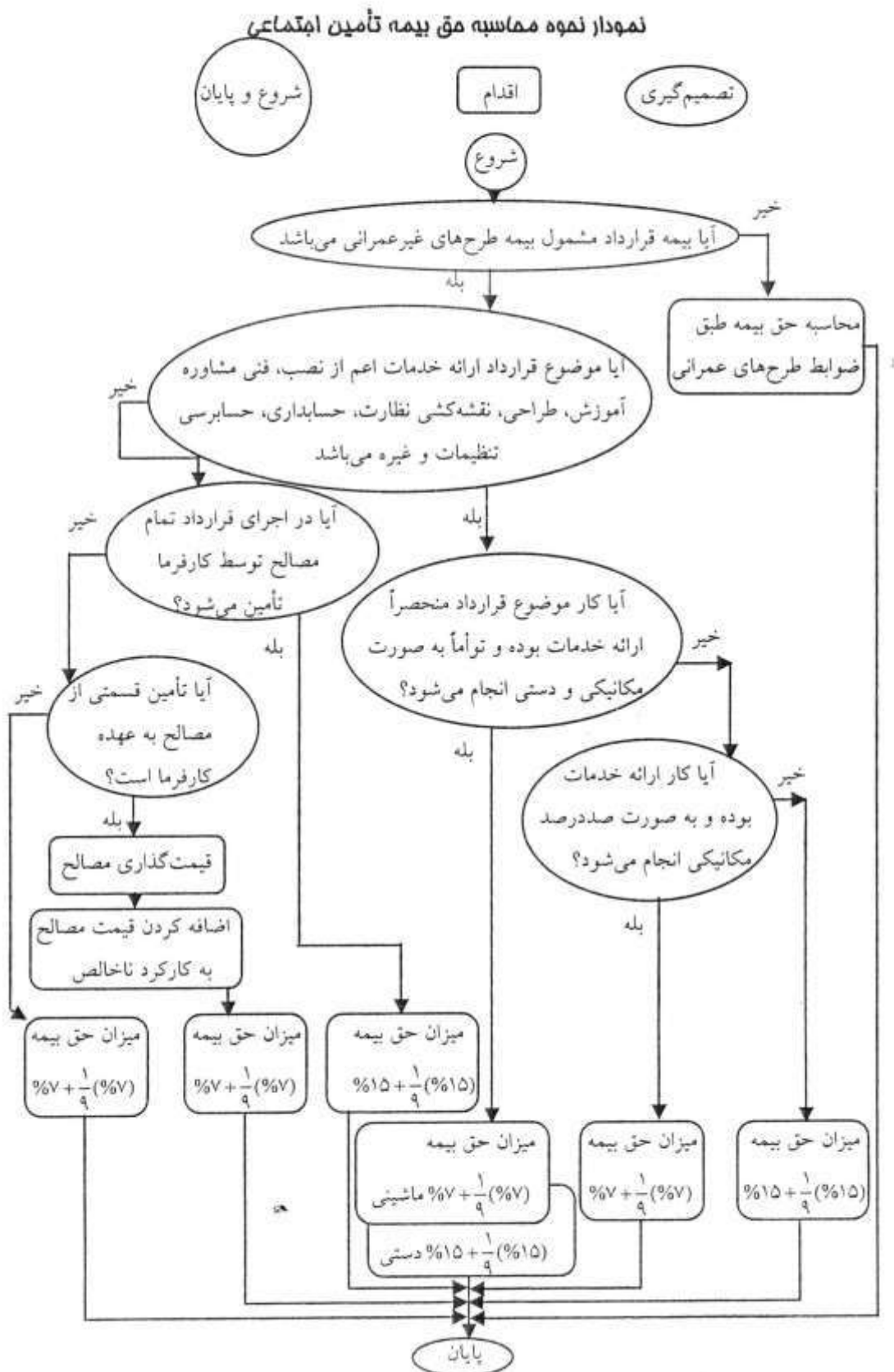
داراییهای مولد	۱۱۰۳۱۰
حیوانات مولد	۱۱۰۳۱۱
گیاهان مولد	۱۱۰۳۱۲

داراییهای ثابت نامشهود	۱۱۰۳۲۰
حفاریهای معدنی	۱۱۰۳۲۱
نرم افزار رایانه ای	۱۱۰۳۲۲
کارهای ادبی و هنری	۱۱۰۳۲۳
سایر داراییهای ثابت نامشهود	۱۱۰۳۲۹
مطالعات مربوط به تملک سایر داراییهای ثابت	۱۱۰۳۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک سایر داراییهای ثابت	۱۱۰۳۹۰
موجودی انبار	۱۲۰۰۰۰
۱۲۰۱۰۰ فصل چهارم - تغییر در موجودی انبار	
تغییر در موجودی های استراتژیک	۱۲۰۱۱۰
غلات	۱۲۰۱۱۱
نفت و فرآورده های نفتی	۱۲۰۱۱۲
سایر اقلام استراتژیک	۱۲۰۱۱۹
تغییر در موجودی مصالح پایکار	۱۲۰۱۲۰
تغییر در سایر موجودیها	۱۲۰۱۳۰
مواد و ملزومات	۱۳۰۱۳۱
کارهای ناتمام	۱۲۰۱۳۲
کالاهای تمام شده	۱۲۰۱۳۳
کالاهای برای فروش مجدد	۱۲۰۱۳۴
مطالعات مربوط به تغییر در موجودی انبار	۱۲۰۱۸۰
مخارج جانبی مربوط به تغییر در موجودی انبار	۱۲۰۱۹۰
اقلام گرانبها	۱۳۰۰۰۰
۱۳۰۱۰۰ فصل پنجم - اقلام گرانبها	
سنگ ها و فلزات قیمتی	۱۳۰۱۱۰
تابلوهای نقاشی ، مجسمه ، کتب خطی ، آثار هنری و آنتیک	۱۳۰۱۲۰
جواهرات	۱۳۰۱۳۰
مطالعات مربوط به تملک اقلام گرانبها	۱۳۰۱۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک اقلام گرانبها	۱۳۰۱۹۰
داراییهای تولید نشده	۲۰۰۰۰۰
۲۱۰۰۰۰ فصل ششم : زمین	
منابع آب سطحی	۲۱۰۱۰۱
اصلاحات اساسی که روی زمین انجام گرفته است	۲۱۰۱۰۲
سایر	۲۱۰۱۰۹
مطالعات مربوط به تملک زمین	۲۱۰۱۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک زمین	۲۱۰۱۹۰
۲۲۰۰۰۰ فصل هفتم - سایر داراییهای تولید نشده	
داراییهای زیر زمینی	۲۲۰۱۰۰

نفت و گاز	۲۲۰۱۰۱
کانیهای فلزی	۲۲۰۱۰۲
کانیهای غیر فلزی	۲۲۰۱۰۳
سایر داراییهای زیر زمینی	۲۲۰۱۹۹
سایر داراییهای تولید نشده مشهود	۲۲۰۲۰۰
منابع زیستی	۲۲۰۲۰۱
منابع آب	۲۲۰۲۰۲
فضای الکترو مغناطیسی	۲۲۰۲۰۳
داراییهای تولید نشده نامشهود :	۲۲۰۳۰۰
حق امتیاز	۲۲۰۳۰۱
حقوق ارتفاقی	۲۲۰۳۰۲
سرقفلی	۲۲۰۳۰۳
قرارداد اجاره و سایر قراردادها	۲۲۰۳۰۴
داراییهای تولید نشده متفرقه	۲۲۰۴۰۰
مطالعات مربوط به تملک داراییهای تولید نشده	۲۲۰۴۸۰
مخارج جانبی مربوط به تملک داراییهای تولید نشده	۲۲۰۴۹۰
جبران خدمت کارکنان طرح تملک داراییهای سرمایه ای	۲۲۰۹۰۰

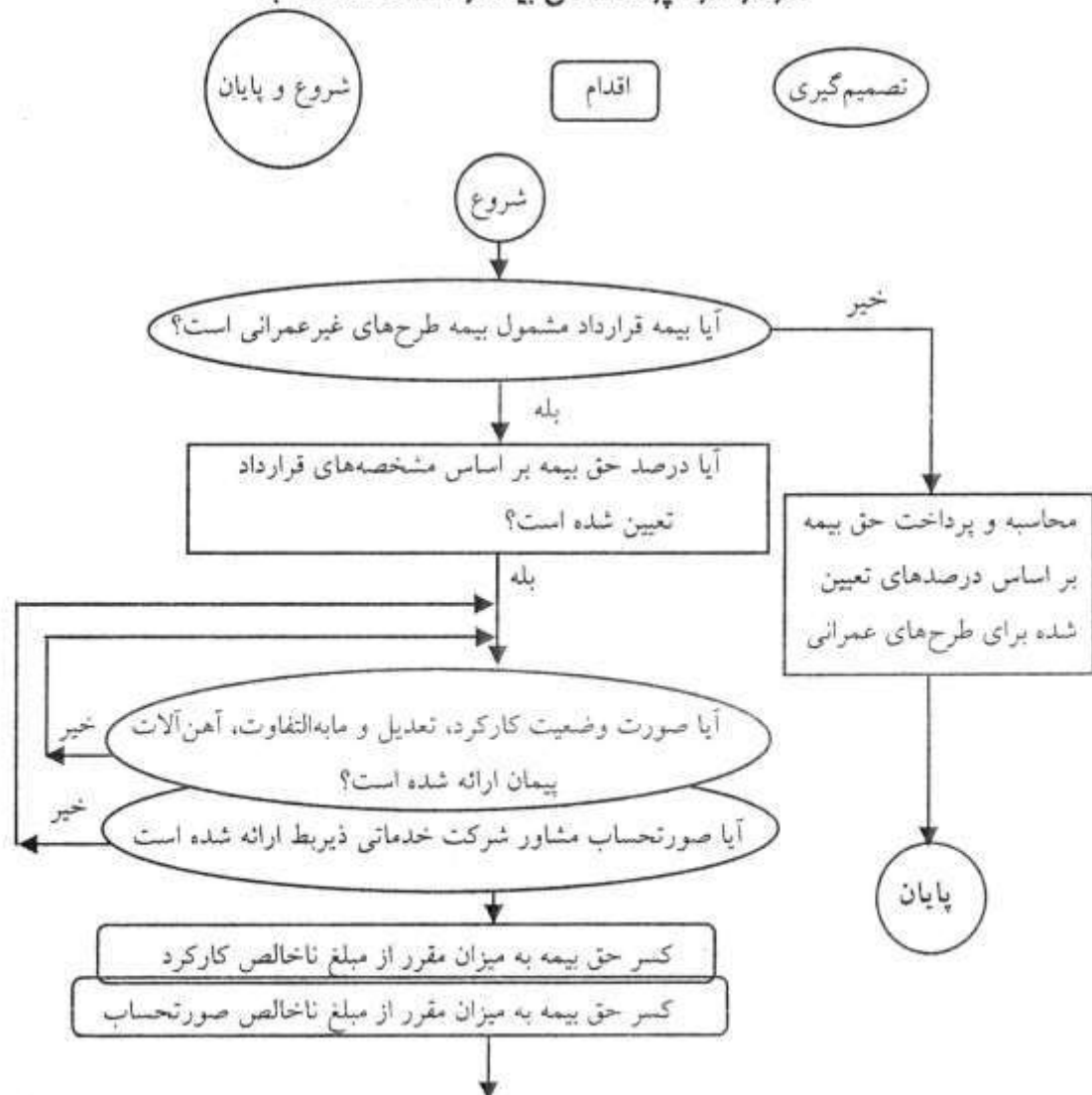
نمودار دامنه شمول و نوع قرارداد مق بیمه تأمین اجتماعی

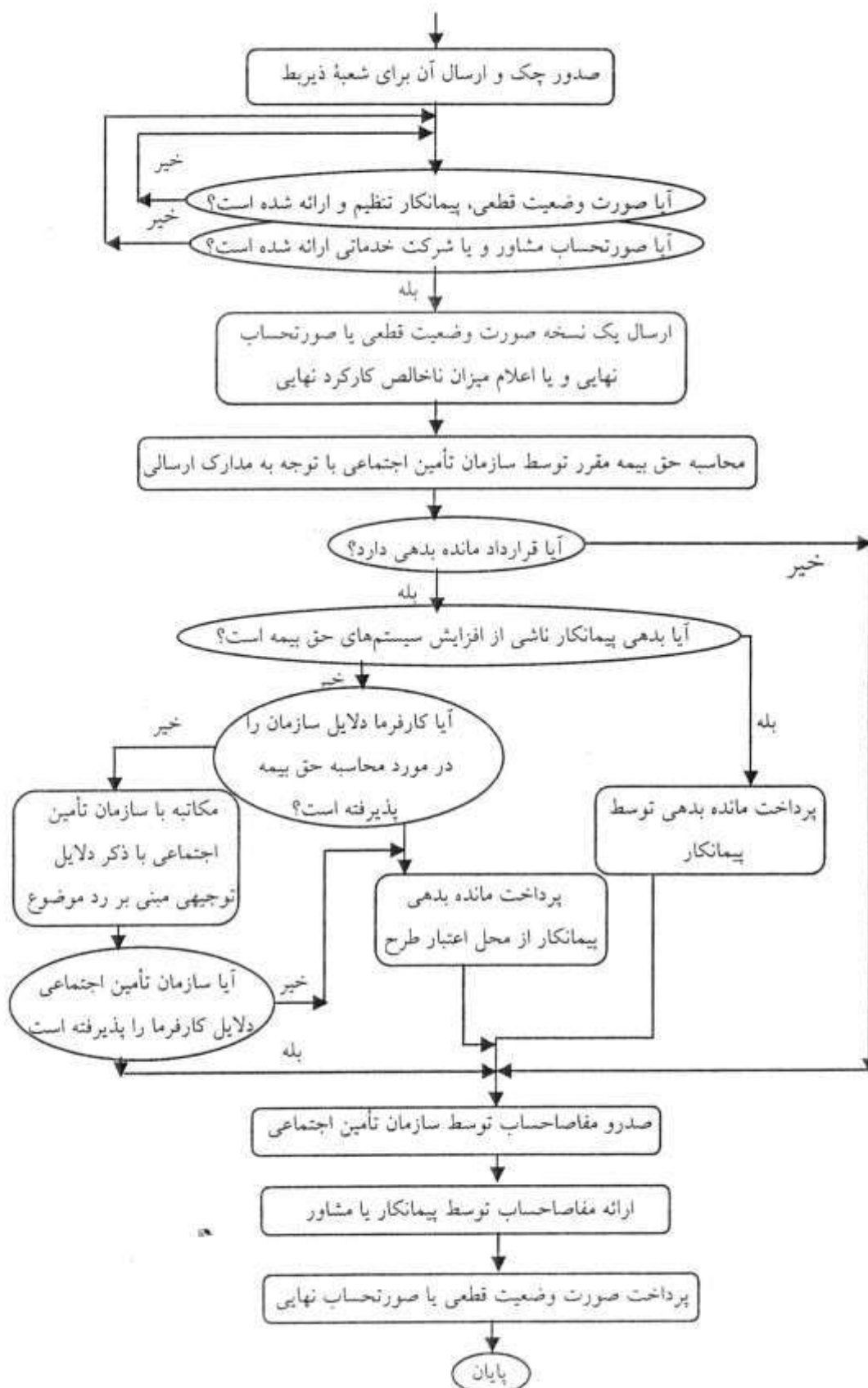






نمودار نمونه پرداخت حق بیمه و افزودن مقاصد حساب





## \* تعریف و انواع درآمد دولت

درآمد های مندرج در قانون محاسبات عمومی تحت سه عنوان تعریف شده است :

- ۱- درآمد عمومی : عبارتست از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکتهای دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهائی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود.
- ۲- درآمد اختصاصی : عبارتست از درآمدهائی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.
- ۳- درآمد شرکتهای دولتی : عبارتست از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمات و یا فروش کالا و سایر فعالیتهائی که شرکتهای مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند و عاید آن شرکتهای می گردد.

غیر از درآمد های عنوان شده ، واحد های امور مالی در حسابهای خود درآمد دیگری را بنام درآمد خصوصی ثبت می کنند. وصول این درآمد برای امور مالی دستگاهها جنبه تکلیفی دارد و به موجب آن برای دستگاههای دیگر وصول می شود و هیچ مقداری از آن در دستگاه مصرف نمی شود. برای مثال کسور ۸.۵٪ بازنشستگی سهم کارکنان تابع قانون استخدام و وصول ۲٪ کارآموزی از طرح های عمرانی از درآمد های اختصاصی می باشد که پس از دریافت توسط امور مالی باسیتی به حسابهای صندوق بازنشستگی سازمان فنی و حرفه ای و سازمان تامین اجتماعی ارسال شود.

بنابر تعاریف قانونی فوق، درآمد عمومی و درآمد اختصاصی دریافتی دولت است و تعلق به دولت دارد و محل تمرکز و تجمیع وجوه دولتی خزانه داری کل است که به مثابه جیب یا کیف پول دولت محسوب می شود و فرق آن با درآمد شرکت در این است که درآمد شرکت عایدی شرکت و متعلق به شرکت است و وجوه شرکت های دولتی باید در بانک دولتی (با مجوز معاونت هزینه و خزانه داری کل کشور) مفتوح شود و همین مجوز جواز استفاده شرکت دولتی از وجوه درآمدی خود است.

لذا دریافتی دولت حسابی است که یک طرف آن درآمد عمومی و یا درآمد اختصاصی است و طرف دیگر آن خزانه داری کل و عایدی شرکت حسابی است که یک طرف آن درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمت و طرف دیگر آن بانک تمرکز وجوه درآمدی شرکت. تفاوت دیگر این دو مقوله آنکه حساب خزانه داری کل دارای دسته چک نیست تا دستگاه ها از آن برداشت کنند بلکه حساب خزانه داری کل که طرف دیگرش درآمد عمومی یا درآمد اختصاصی است با درخواست وجه صاحب اعتبار از خزانه دار کل کشور و پاسخ خزانه به ذیحساب دستگاه گردش می یابد اما درآمد شرکت دولتی متمرکز در حساب شرکت با دو امضاء در یک دسته چک قابل دریافت و پرداخت است.



## \* گروه حساب مستقل درآمد عمومی

درآمد های عمومی :

درآمدهای عمومی نقطه ی مقابل هزینه های عمومی است و زمانیکه هزینه های عمومی پیش بینی گردید انتظار طبیعی و منطقی این خواهد بود که محل تامین این درآمدها ، کیفیت و میزان آن به نحوی باشد که تکاپوی هزینه های عمومی را متقبل و مشخص نماید و به زبان دیگر:

"درآمدهای عمومی ، درآمدهایی است که قدرت عمومی برای تامین هزینه های عمومی را بدست می آورد"

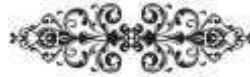
و بطور کلی به ۲ دسته تقسیم می شوند:

(ب) درآمدهای مالیاتی

(الف) درآمدهای غیرمالیاتی

برخی از دستگاه های اجرایی بواسطه وظایف و اختیارات قانونی خود (مصوب قانون گذار - قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین ۱۳۷۳/۱۲/۲۸) مجاز به وصول درآمد عمومی هستند. این وجوه باید به خزانه عمومی دولت واریز گردد

و این بدان معناست که درآمد عمومی واسله دستگاه های اجرایی مربوط به خود آنها نیست و دستگاه های اجرایی وصول کننده درآمد نسبت به دریافت اعتبارات از دولت ، الویتی ندارد (برخلاف درآمدهای اختصاصی) حسابهای درآمد عمومی و اختصاصی هر دو غیر قابل برداشت میباشند و سقف تحقق و وصول آنها در قانون بودجه هر سال مشخص میشود (درآمد پیش بینی شده) و هر گونه تحقق و دریافت بیش از آن ، مازاد درآمد نام دارد . درآمد حاصل از فروش داراییهای سرمایه ای در حساب درآمد عمومی منعکس نمیشود و باید در گروه حساب های دیگر انعکاس یابد.



#### ❁ عملیات مربوط به گروه حساب مستقل درآمدهای عمومی:

- مرحله اول: انعکاس درآمد پیش بینی شده در دفاتر حسابداری در ابتدای سال مالی
- مرحله دوم: انعکاس درآمد تحقق یافته در دفاتر حسابداری طی سال مالی
- مرحله سوم: انعکاس معادل ریالی مطالبات قابل وصول بر اساس اسناد و صورتحسابها در دفاتر حسابداری (شناسایی مطالبات)
- مرحله چهارم: انعکاس اسناد دریافتنی بابت مطالبات شناسایی شده در دفاتر حسابداری
- مرحله پنجم: وصول درآمدهای تحقق یافته در طی سال مالی در حساب دستگاه اجرایی
- مرحله ششم: انتقال درآمد وصولی از حساب دستگاه اجرایی به حساب خزانه-تمرکز درآمد عمومی
- مرحله هفتم: اخذ تاییدیه از خزانه بابت درآمد منتقل شده
- مرحله هشتم: ارسال اسناد در زمان سررسید به بانک عامل جهت وصول
- مرحله نهم: انعکاس اسناد نکول شده بانک در دفاتر حسابداری
- مرحله دهم: ارسال اسناد نکول شده بانک به واحد حقوقی
- مرحله یازدهم: واریز مطالبات وصولی در هریک از مراحل قبل به حساب دستگاه اجرایی (مطالبات وصول شده پیگیرهای واحد حقوقی)
- مرحله دوازدهم: بستن حساب درآمد عمومی در پایان سال مالی
- مرحله سیزدهم: افتتاح حساب در ابتدای سال بعد



#### ❁ ثبتهای حسابداری

(ثبتهای ۸۲ تا ۹۶)

مرحله اول: دستگاه اجرایی باید درآمد قابل تحقق خود را بر اساس موافقتنامه در دفاتر ثبت نماید

درآمد واحد دستگاه ❁❁ درآمد پیش بینی شده ❁❁
---

مرحله دوم: در طی سال مالی و بهنگام تحقق درآمد دستگاه اجرایی:

درآمد پیش بینی شده ❁❁ درآمد تحقق یافته ❁❁
--

مرحله سوم: چنانچه دستگاه اجرایی بر اساس اسناد و مدارک و صورتحسابها درآمدی را شناسایی و مشخص نماید ثبت زیر زده میشود ولی چنانچه درآمد تحقق یافته نقدا قابل وصول باشد ثبت مرحله پنجم مستقیما زده میشود.

✓ کنترل درآمد در هر لحظه معادل درآمد تحقق یافته است

مطالبات قابل وصول ❁❁ کنترل درآمد ❁❁
--

مرحله چهارم: بر اساس مرحله قبل چنانچه دستگاه اجرایی معادل درآمد شناسایی شده اسنادی دریافت نماید (چک و سفته و ....) معادل این اسناد دریافتی ثبت زیر زده میشود:

اسناد دریافتنی ❁❁
-------------------

مطالبات قابل وصول \*\*

مرحله پنجم: چنانچه درآمد تحقق یافته همان ابتدا وصول گردد و وجه آن نیز به حساب بانکی دستگاه اجرایی واریز گردد (این ثبت در هر زمان که اسناد دریافتی نیز وصول میشوند زده میشود).

بانک تمرکز درآمد عمومی \*\*

درآمد عمومی وصولی \*\*

مرحله ششم: درآمدهای عمومی دستگاه اجرایی باید حداکثر در پایان هر ماه در خزانه عمومی دولت متمرکز شوند. این عمل بطور خودکار توسط سیستم بانکی انجام میشود. نکته اینجاست که مطابق صورتحساب بانکی، مانده حساب درآمد عمومی دستگاه اجرایی باید صفر گردد. در پایان هر ماه و بمحض دریافت صورتحساب بانکی و اعلام مانده توسط بانک این ثبت دفاتر زده میشود:

خزانه تمرکز درآمد عمومی \*\*

بانک تمرکز درآمد عمومی \*\*

مرحله هفتم: با توجه به اینکه عملیات بانکی بصورت سیستمی انجام میشود و احتمال آن وجود دارد که وجه آن به حساب مورد نظر خزانه واریز نشود جهت اطمینان از گیرنده وجه باید تاییدیه دریافت گردد. دستگاه اجرایی برگه تاییدیه درآمد را تکمیل و به خزانه ارسال میدارد. بهنگام دریافت تاییدیه از خزانه:

درآمد عمومی ارسالی \*\*

خزانه تمرکز درآمد عمومی \*\*

مرحله هشتم: در زمان سررسید پرداخت اسناد دریافتی، دستگاه اجرایی بهنگام ارسال اسناد به بانک جهت وصول ثبت زیر را در دفاتر منعکس مینماید:

اسناد در جریان وصول \*\*

اسناد دریافتی \*\*

مرحله نهم: در صورت نکول شدن اسناد در جریان وصول

اسناد نکول شده \*\*

اسناد در جریان وصول \*\*

مرحله دهم: اسناد نکول شده برای طی مراحل قضایی به واحد حقوقی ارجاع میگردد. بهنگام ارجاع، انعکاس در دفاتر مالی به شرح زیر است:

اجرا و دعاوی حقوقی \*\*

اسناد نکول شده \*\*

مرحله یازدهم: چنانچه در طی سال مالی هر یک از پرونده های ارجاع شده به واحد حقوقی وصول گردید:

کنترل درآمد \*\*

اجرا و دعاوی حقوقی \*\*

مرحله دوازدهم: در پایان سال مالی باید موازنه های زیر دفاتر مشاهده و با ثبت معکوس بسته شود:

حساب درآمد پیش بینی شده \*\*\*

حساب درآمد تحقق یافته \*\*\*

حساب درآمد واحدهای دستگاه \*\*\*

حساب کنترل درآمد \*\*\*

حساب مطالبات قابل وصول \*\*\*

***	حساب اسناد دریافتنی
***	حساب اسناد در جریان وصول
***	حساب اسناد نکول شده
***	حساب اجراء و دعاوی حقوقی

ثبت بستن " حساب درآمد عمومی وصولی " و " حساب درآمد عمومی ارسالی " با توجه به توازن اقلام آن

***	حساب درآمد عمومی وصولی
***	حساب درآمد عمومی ارسالی

مرحله سیزدهم: در ابتدای سال مالی بعد بعثت اینکه برخی از اسناد دریافتنی یا مطالبات قابل وصول مربوط به درآمد در سال بعد سررسید داشته باشد به شرح زیر در دفاتر افتتاح میشوند:

***	حساب مطالبات قابل وصول
***	حساب اسناد دریافتنی
***	حساب اسناد در جریان وصول
***	حساب اسناد نکول شده
***	حساب اجراء و دعاوی حقوقی
***	حساب کنترل درآمد



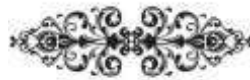
### گروه حساب مستقل درآمدهای اختصاصی

حساب مستقل وجوه درآمد های اختصاصی یکی از حسابهای مستقل وجوه دولتی است که در اجرای فعالیتهای از نوع دولتی ( غیر بازرگانی ) وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مورد استفاده قرار می گیرد . از آنجا که حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی از دسته حسابهای مستقل وجوه دولتی بوده و برای نگهداری حساب منابع مالی خاصی که برای تأمین هزینه های مشخصی مورد استفاده قرار می گیرد ، در اغلب موارد مشابه حساب مستقل وجوه اعتبارات جاری (اعتبارات هزینه ای) است.



### مأموریت حساب مستقل وجوه اختصاصی

مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ر تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگوئی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و دولتی تأکید داشته و حسابداری را ابزار مناسبی جهت ادای مسئولیت پاسخگوئی مقامات منتخب و یا منصوب دولتی می داند . بر اساس این رویکرد و بر مبنای ویژگیهای کنترلی محیط فعالیتهای از نوع دولتی ( غیر بازرگانی ) از سیستم حسابداری حسابهای مستقل استفاده می شود . در این سیستم ، به منظور شفافیت مسئولیت پاسخگوئی مقامات مصرف کننده منابع و حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در جهت اهداف تعیین شده ، حساب منابع مالی که برای تحقق اهداف معینی تخصیص می یابد ، جداگانه نگهداری می شود . در ساختار حسابهای مستقل وجوه دولتی که مسئولیت نگهداری حسابهای منابع مالی مورد مصرف برای اجرای برنامه ها و فعالیتهای از نوع دولتی ( غیر انتفاعی ) را به عهده دارد ، حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی نیز از جایگاه در خور ملاحظه ای بر خوردار است . حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی در دولت و واحد های تابعه آن (وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی) مسئولیت نگهداری حساب نوعی از منابع مالی را به عهده دارد که برای تأمین هزینه های خاص برنامه ها و فعالیتهای دستگاههای اجرائی ، مورد استفاده قرار می گیرد . با این ترتیب مأموریت این حساب مستقل به عنوان یک مرکز درآمد و هزینه مشخص در دستگاه اجرائی ، نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی جداگانه برای تحصیل و مصرف درآمدهای خاصی است که برای اجرای فعالیتهای و برنامه های مشخصی ، تخصیص می یابد.



### ☼ منابع مالی و ویژگیهای حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی

تعریف درآمد اختصاصی: درآمد اختصاصی عبارت است از درآمد هائی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.

منابع مالی حساب مستقل وجوه اختصاصی دستگاههای اجرائی را درآمدهای اختصاصی تشکیل می دهد درآمدهای اختصاصی به درآمدهائی اطلاق می شود که با اجازه قانون تحصیل و در بودجه سالانه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی پیش بینی و برای تأمین هزینه های خاصی که برای اجرای فعالیتهای و برنامه های دستگاههای اجرائی ضروری است ، مصرف می گردد. بنابراین شرایط ایجاد حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی در دستگاههای اجرائی تابعه دولت به شرح زیر است :

الف - تحصیل درآمد اختصاصی توسط وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی مستلزم مجوز قانونی است که از طریق تصویب قانون توسط قوه مقننه تحقق می یابد.

ب - نوع و میزان درآمدها و همچنین نوع و میزان هزینه ها بای تحت عناوین «درآمد اختصاصی» و «اعتبارات اختصاصی» به ترتیب در قسمت درآمدها و اعتبارات بودجه سالانه کل کشور ، پیش بینی شود .

ج - درآمدهای اختصاصی باید منحصرأ به مصرف هزینه های خاص و معین برسد .

تحقق هر سه شرط فوق مجوزی خواهد بود تا دستگاه اجرائی حساب مستقل وجوه درآمد اختصاصی ایجاد نماید . عدم تحقق هر یک از شرایط فوق می تواند مانع ایجاد حساب مستقل به منظور نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی جداگانه برای درآمد های مورد بحث گردد. برای روشن شدن موضوع دلایلی به شرح زیر ارائه می شود :

- ۱- فقدان مجوز قانونی برای تحصیل درآمد خود به خود موجب منتفی شدن ایجاد حساب مستقل خواهد شد .
  - ۲- عدم پیش بینی نوع و میزان درآمدها و هزینه ها در بودجه سالانه کل کشور تحت عناوین «درآمد اختصاصی» و «اعتبارات اختصاصی» به رغم وجود مجوز قانونی برای تحصیل نوعی درآمد برای مصرف یا مصارف خاص ، موجب می شود درآمدهائی تحصیل و برای هزینه های خاصی مصرف شود لیکن نگهداری حساب و ارائه گزارشهای مالی آن از طریق حساب مستقل دیگری نظیر حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه ای صورت پذیرد .
  - ۳- در صورتی که موارد مصرف درآمد اختصاصی در قوانین و مقررات تعیین نشود ، خاص بودن مصرف درآمد نیز تحقق نمی یابد . تفاوت درآمد اختصاصی با درآمد عمومی عمدتأ در محدودیت نوع مصرف می باشد و در مواردی که درآمد اختصاصی محدود به تأمین هزینه های خاصی نباشد و ویژگی اختصاصی بودن خود را از دست دهد ، از مصادیق درآمد عمومی خواهد بود . در این قبیل موارد نیز ایجاد حساب مستقل جداگانه ای تحت عنوان وجوه اختصاصی ضرورتی نخواهد داشت .
- درآمد اختصاصی فقط به برخی از دستگاههای اجرایی اختصاص دارد. مطابق قانون برخی از دستگاههای اجرایی مجازند تا سقف مشخص و تعیین شده ی قانونی، درآمدی را وصول کرده و به حساب های مجزا در خزانه منتقل نمایند و سپس تمام یا بخشی از آن پس از درخواست وجه از خزانه دریافت نمایند و از این محل همانند اعتبارات جاری برای خود هزینه نمایند.



### ☼ درآمدهای اختصاصی دو تفاوت اصلی با درآمد عمومی دارند:

- ۱- درآمدهای عمومی مستقیماً به خزانه ی عمومی دولت منتقل می گردند ولی درآمدهای اختصاصی چون تعریف متفاوتی دارند به حسابهای مجزا در خزانه دولت منتقل می شوند.

۲- محل هزینه کرد درآمدهای اختصاصی از قبل مشخص است، یعنی خود دستگاه وصول کننده، مجوز درخواست و دریافت وجه آن را دارد ولی در مورد درآمدهای عمومی، درآمدهای کل دستگاههای اجرایی به یک حساب واحد خزانه عمومی دولت واریز می شوند و از آن محل از طریق تخصیص اعتبار بین همه توزیع مجدد می شوند و دستگاهی حق ادعای دریافت بیشتر از محل درآمد عمومی را ندارد بلکه این کمیته تخصیص است که برای سهم دستگاههای اجرایی براساس الویتهای کمیته تصمیم می گیرد.

مجوز قانونی سقف درآمدهای اختصاصی هر دستگاه اجرایی در موافقتنامه آن مشخص می شود دستگاه اجرایی در طی سال مالی مبادرت به کسب درآمد از این محل می نماید و این درآمد به حسابهای مخصوص و مجزا و جداگانه خزانه منتقل می گردد. سپس دستگاه اجرایی براساس قانون مبادرت به درخواست همه یا بخشی از درآمد اختصاصی خود از خزانه نموده و پس از دریافت، با روال مشابه اعتبارات جاری ولی در این گروه حساب مستقل هزینه می نماید.

✓ اعتبار مصوب اختصاصی دستگاههای اجرایی تا سقف درآمد واحد دستگاه اختصاصی آنان بوده و چنانچه درآمد بیش از اعتبار به تصویب مراجع قانونی برسد، مازاد درآمد اختصاصی به حساب درآمد عمومی واریز می شود.

✓ میزان اعتبار مصوب اختصاصی مؤکول به وصول درآمد اختصاصی است و قبل از کسب درآمد اختصاصی دستگاه اجرایی مجاز به درخواست وجه نبوده و سرفصلهایی نظیر تنخواه گردان در این گروه حساب و گروه حساب اعتبارات اختصاصی و جاهت قانونی ندارد.

✓ فقط سازمان تامین اجتماعی این مجوز قانونی را دارد که مازاد درآمد اختصاصی خود را نیز از خزانه دریافت و مصرف نماید.



### ❁ عملیات حسابداری گروه حساب مستقل درآمدهای اختصاصی (ثبتهای ۹۷ تا ۱۰۷)

#### مرحله اول: ابلاغ موافقتنامه اعتبارات اختصاصی

به هنگام تبادل موافقتنامه دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی، ثبت زیر در دفاتر منعکس می گردد:

درآمد واحد دستگاه اختصاصی ❁❁

درآمد پیش بینی شده اختصاصی ❁❁

#### مرحله دوم: وصول درآمد اختصاصی

درآمد پیش بینی شده اختصاصی ❁❁

درآمد تحقق یافته اختصاصی ❁❁

بانک تمرکز درآمد اختصاصی ❁❁

درآمد اختصاصی وصولی ❁❁

خزانه تمرکز درآمد اختصاصی ❁❁

بانک تمرکز درآمد اختصاصی ❁❁

درآمد اختصاصی ارسالی ❁❁

خزانه تمرکز درآمد اختصاصی ❁❁

#### مرحله سوم: بستن حسابهای گروه حساب مستقل درآمدهای اختصاصی

درآمد تحقق یافته اختصاصی ❁❁

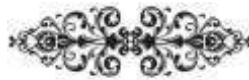
درآمد پیش بینی شده اختصاصی ❁❁

درآمد واحد دستگاه اختصاصی ❁❁

درآمد اختصاصی وصولی ❁❁



درآمد اختصاصی ارسالی \*\*



### ❁ عملیات حسابداری در گروه حساب مستقل اعتبارات اختصاصی

مرحله اول: تبادل موافقتنامه اعتبارات اختصاصی

بودجه جاری اختصاصی \*\*

اعتبار مصوب اختصاصی \*\*

مرحله دوم: با توجه به تعریف درآمد اختصاصی و عدم نیاز به اخذ تخصیص اعتبار، پس ثبت تخصیص اعتبار در این گروه حساب وجود ندارد و مستقیماً دستگاه اجرایی می تواند از خزانه درخواست وجه و دریافت وجه نماید.

اعتبار مصوب اختصاصی \*\*

جاری با خزانه اختصاصی \*\*

درخواست وجه اختصاصی \*\*

دریافتی از خزانه اختصاصی \*\*

بانک پرداخت اختصاصی \*\*

درخواست وجه اختصاصی \*\*

و مابقی مراحل هزینه کرد شامل تامین اعتبار تا هزینه قطعی ( اعتبار تعهد نشده، اندوخته تعهدات احتمالی و اندوخته پرداختهای غیرقطعی و اعتبار مصرف شده ) همانند اعتبارات جاری و فقط با اضافه نمودن لفظ اختصاصی در دفاتر معین و کل و روزنامه ادامه می یابد.



### ❁ اموال دولتی و حسابداری آن

بررسی سیستم کنترل اموال دولتی در ایران

اموال بخش عظیمی از دارایی های دولت را در ایران تشکیل می دهد. به طوری که هر ساله مبالغ هنگفتی از بودجه عمومی کشور (تقریباً نیمی از آن) صرف خرید و جایگزینی آنها می گردد. تنوع زیاد در اموال و گستردگی در حجم عملیات آنها باعث گردیده سیستم اموال دولتی از مشخصات منحصر به فردی برخوردار باشد. به طوری که با استفاده از این سیستم می توان ضمن حفظ و نگهداری سوابق اموال از صرف وقت و هزینه زیاد برای ثبت سوابق مالی و انعکاس آنها در صورت های مالی و بودجه جلوگیری نمود.

سیستم اموال دولتی در ایران از سابقه ممتد و طولانی حدود چهل سال برخوردار است.

اگر چه، این سیستم دارای نارسائی های متعددی است و میزان موفقیت آن در حفظ و نگهداری سوابق اموال و اجرای دقیق مفاد قانون و آیین نامه های مربوط، قابل تردید و بررسی است؛ اما به دلیل قدمت و تجربه کافی به ضوابط و نتایجی منجر گردیده که با در نظر گرفتن شرایط و ویژگی های متفاوت سازمانی؛ می تواند در موارد مشابه مورد استفاده و بهره برداری قرار گیرد.

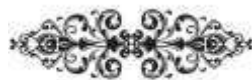


### ❁ تعریف، اهداف و قلمرو سیستم کنترل اموال دولتی

سیستم کنترل اموال دولتی عبارت است از : مجموعه رویه‌ها، روش‌ها، فعالیتها و عناصر که از بدو ورود و تحت تملک در آمدن اموال، تا خروج آنها از سازمان و حذف اسناد و مدارک مربوطه، رسیدگی، کنترل و ثبت و ضبط تغییرات در موجودی اموال را میسر می‌سازد. این سیستم در کنار سیستم داخلی کنترل اموال در سازمان، مجلس شورای اسلامی، (دیوان محاسبات) وزارت امور اقتصادی و دارایی را نیز در بر می‌گیرد.

آیین نامه اموال دولتی حاکم بر روش‌های نگهداری، حفاظت، نظارت و استفاده صحیح از اموال است. بر اساس این آیین نامه هدف اصلی سیستم کنترل اموال دولتی، حفظ و حراست اموال و جلوگیری از حیف و میل آنهاست. در راستای تحقق این اهداف، ماموریت‌ها و اهداف جزئی یا اجرائی این سیستم به شرح زیر می‌باشد:

- 1- شناسایی و شماره گذاری اموال
  - 2- نگهداری حساب اموال و ثبت تغییرات
  - 3- ثبت و نگهداری اسناد و مدارک مربوط به اموال
  - 4- صورت برداری از موجودی و اموال گردآوری اطلاعات در مورد آنها
  - 5- رسیدگی و کنترل و تعیین مغایرت‌ها و تفاوت‌ها
- حال سؤال اینجاست که کدام دسته از اموال تحت کنترل و رسیدگی قرار می‌گیرند و حساب آنها بر حسب نوع و درجه در رده‌های مختلف کنترل کننده چگونه نگهداری می‌شود؟ به عبارت دیگر، اموال دولتی تحت سیستم کنترل کدامند؟
- منظور از اموال دولت، اموالی است که توسط وزارتخانه‌ها، موسسات و یا شرکتهای دولتی خریداری می‌شود، یا به هر طریق قانونی دیگر به تملک دولت در آمده یا در می‌آیند. بنابراین، اموال امانی، واگذاری، غنیمتی و تولیدی و بازیافتی که وارد سازمان‌ها شده و در اختیار آنها قرار می‌گیرند، جزء اموال دولتی بشمار می‌آیند.



#### ❁ سیستم خارجی کنترل اموال دولتی - طبقه بندی اموال دولتی

- 1- اموال غیر منقول: اموالی هستند که نمی‌توان آنها را از محلی به محل دیگر نقل کرد، اعم از این که استقرار آنها داتی یا بواسطه عمل انسان باشد، به نحوی که انتقال آنها موجب خرابی یا نقص خود مال یا محل آن شود.
- 2- اموال منقول: اشیائی که نقل آنها از محلی به محل دیگر ممکن باشد، بدون این که به خود یا محل آنها خرابی وارد آید. اموال منقول خود به سه دسته تقسیم می‌شوند:

- 1- اموال منقول مصرفی: اموالی هستند که بر اثر استفاده، به صورت جزئی یا کلی از بین می‌روند.
- 2- اموال منقول غیر مصرفی: اموالی هستند که بدون تغییر محسوس و از دست دادن مشخصات اصلی، بتوان به طور مکرر آنها را مورد استفاده قرار داد.
- 3- اموال در حکم مصرفی: اموالی هستند که در ظاهر با اموال غیر مصرفی مشابهت دارند، اما به لحاظ طبیعت و ماهیت یا ارزش کم و تنظیم حساب برای آنها به صورت حساب اموال غیر مصرفی ضرورت ندارد.

حساب کلیه اموال مذکور، به اشکال مختلف، نگهداری و مورد کنترل و رسیدگی قرار می‌گیرند و بر اساس ماده ۴ آیین نامه اموال دولتی مشمول قوانین مقررات کنترل می‌شود و کلیه احکام قانونی در مورد آنها صادق است.



### ❁مراجع مسئول کنترل و نگهداری حساب اموال دولتی

بر اساس قوانین موجود، مراجع ذیصلاح مختلفی مجاز به نگهداری، رسیدگی و کنترل اموال دولتی می‌باشند. این مراجع علاوه بر دستگاه دولتی در اختیار دارنده اموال، عبارتند از: وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی و سایر مراجع ذیصلاح که در اینجا به بررسی نقش آنها در این خصوص می‌پردازیم:

**۱- وزارت امور اقتصادی و دارایی:** بر اساس ماده ۱۰۶ آیین نامه اموال دولتی، مسئولیت اصلی رسیدگی، نظارت و متمرکز ساختن حساب اموال منقول به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. بر طبق این ماده، این وزارتخانه مجاز است در مواردی که لازم تشخیص می‌دهد، به حساب و موجودی اموال وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی به طرق مقتضی رسیدگی نماید و دستگاه‌های مزبور مکلف به همکاری و ایجاد تسهیلات لازم در این زمینه خواهند بود.

بر اساس تبصره ذیل همین ماده، اسلحه، مهمات و سایر تجهیزات نیروهای مسلح از شمول این ماده واحده خارج هستند. یعنی، این وزارتخانه در خصوص موارد فوق (تجهیزات نظامی) حق رسیدگی و آگاهی و نظارت ندارد.

**اداره کل اموال دولتی:** به منظور انجام مسئولیت فوق؛ یعنی نظارت و متمرکز ساختن حساب اموال دولتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، اداره‌ای تحت عنوان اداره کل اموال دولتی دایر شده است. طبق ماده ۱۶ آیین نامه اموال دولتی مهم‌ترین وظایف این اداره کل به قرار زیر است:

#### ۱- دریافت صورتحساب‌ها و مدارک مربوط به اموال

۲- رسیدگی به صورتحساب‌های اموال و اصل از وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و ثبت آن با مشخصات کامل دفاتر مربوطه.

۳- درخواست تعقیب مامورانی که بر طبق مقررات وظایف به عهده آنان محول شده است در مراجع صلاحیت‌دار اداری و قضایی در صورت ارتکاب جرم یا خطا.

#### ۴- اعزام مامور به وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی به منظور رسیدگی به موجودی اموال آنها در مواقع مقتضی.

**ذیحساب:** وزارت امور اقتصادی و دارایی با ایجاد شبکه‌های ذیحسابی که در دستگاه‌های دولتی مستقر می‌شوند، مبادرت به حفظ، نگهداری و کنترل حساب اموال می‌نماید. ذیحساب ماموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه‌های اجرائی محلی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود.

بر اساس تصریح قانون، در کنار سایر وظایف نظارتی و محاسباتی، ذیحساب‌ها، مسئولیت نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور را نیز بر عهده دارند. به منظور انجام این مسئولیت، وظایف زیر بر عهده ذیحساب می‌باشد:

۱- رسیدگی و گواهی صورتحساب اموال رسیده و فرستاده جمعداران مربوطه

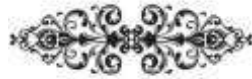
۲- نظارت بر تحویل و تحول اموال بین جمعداران و امضاء صورت مجلس تحویل و تحول

۳- رسیدگی به حساب دوره تصدی جمعداران اموال و صدور مفاصاحساب

- 4- رسیدگی به موجودی امین اموال در مواردی که وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌نماید.
- 5- اعلام خطاها و جرائم امین اموال که در موقع رسیدگی به ابوابجمعی آنان معلوم نشود و مرتکب خطا یا جرمی شده‌اند به وزارتخانه یا موسسات مربوطه و اداره کل اموال دولتی
- 6- موافقت با حذف اموال از ابواب جمعی و حساب جمعدار که بر اثر فروش یا انتقال یا آتش سوزی یا سرقت یا حوادث مشابه آن از تصرف جمعدار خارج شود.
- 2- دستگاه دولتی: هرچند مسئولیت نظارت و رسیدگی به حساب اموال دولتی بعهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است، اما این امر موجب سلب مسئولیت دستگاه‌های مربوط نخواهد بود. به طور کلی، بر اساس ماده 106 آیین نامه اموال دولتی مسئولیت حفظ و حراست و نگهداری حساب اموال منقول دولتی در اختیار وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد علاوه بر این بر طبق ماده 114 قانون محاسبات عمومی، حفظ و حراست کلیه تمول غیر منقول با دستگاهی است که مال را در اختیار و فقط با تصویب هیات وزیران، دستگاه‌های دولتی می‌توانند حق استفاده از این اموال را در اختیار دارند به یکدیگر واگذار کنند.
- امین اموال: در هر وزارتخانه یا موسسه دولتی فردی از بین مستخدمین واجدالشرایط با حکم دستگاه ذیربط و موافقت ذیحساب، به عنوان امین اموال تعیین می‌شود. بر طبق ماده 34 قانون محاسبات عمومی، امین اموال مسئولیت حراست و تحویل و تحول و تنظیم حساب‌های اموال و اوراقی که در حکم وجه نقد است و کالاهای تحت ابوابجمعی را بر عهده دارد.
- در حقیقت، امین اموال عامل ذیحساب برای حفظ و نگهداری حساب اموال است که اهم وظایف وی به شرح زیر است:
- 1- اختصاص شماره و بر چسب به اموال غیر مصرفی
  - 2- تنظیم و نگهداری حساب اموال، صورتحساب اموال رسیده و فرستاده
  - 3- ثبت مشخصات اموال در دفاتر مربوط
  - 4- صورت برداری از اموال هر اطاق و تحویل آن به مسئول واحد مربوط
- شایان ذکر است که، در سیستم کنترل اموال دولتی، کلیه افرادی که عهده‌دار مسئولیت حفظ و حراست اموال دولتی و نگهداری حساب آنها هستند نظیر متصدیان آزمایشگاه‌ها، کتابخانه‌ها، موزه‌ها، انبارها و سایر مواد مشابه (از لحاظ مسئولیت‌های موضوع آیین نامه اموال، در حکم امین اموال به شمار می‌روند.
- 3- دیوان محاسبات: در کمر وزارت اقتصادی و دارایی و نمایندگان (ذیحساب و امین اموال) که مسئولیت مستقیم کنترل و نگهداری حساب اموال سازمانهای دولتی را بر عهده دارد، دیوان محاسبات نیز حق رسیدگی و نظارت بر اموال دولتی را دارا می‌باشد.
- دیوان محاسبات مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و حق رسیدگی و حسابرسی کلیه حساب‌های سازمان‌های دولتی را دارا می‌باشد. از جمله این موارد رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها است.
- دیوان محاسبات از طریق حسابرسان ویژه یا هیئت مستشاری خود و یا دریافت صورتحساب‌های مالی، اسناد و مدارک، رسیدگی و حسابرسی خود را عملی می‌سازد.
- همان‌گونه که مشخص است معمولاً نقش دیوان محاسبات برای اعمال نظارت و کنترل بر اموال سازمان‌های دولتی، موقتی و موردی است و مانند وزارت اقتصاد و دارایی، به طور مستقیم، مداوم و از طریق نماینده ویژه‌ای بنام ذیحساب اموال را تحت کنترل ندارند. با وجود این که در برخی از سازمان‌ها نظیر وزارت نفت نماینده دیوان محاسبات به صورت سازمانی دائمی مستقر است.

۴- حسابرسان داخلی یا مستقل: از جمله مراجع ذیصلاح دیگری که حق رسیدگی و کنترل حساب اموال را دارا می‌باشند حسابرسان هستند. اینها اشخاصی مستقل از مجریان یا تهیه کنندگان مدارک و اسناد و دفاتر مالی یا اموال هستند که از طریق رسیدگی و کنترل نسبت به صحت و قابل قبول بودن اطلاعات مالی، اسناد و مدارک اظهار نظر می‌نمایند.

این گونه حسابرسی‌ها ممکن است به صورت داخلی و یعنی توسط نماینده مدیریت دستگاه یا به صورت مستقل یعنی توسط شخص یا اشخاصی مستقل از دستگاه و به نمایندگی از طرف مراجع ذیصلاح (من جمله سازمان حسابرسی کشور) انجام می‌پذیرد.



### ❁ جایگاه سازمانی سیستم کنترل اموال در دستگاه‌های دولتی

اجرای سیستم کنترل اموال در سازماندهی دولتی، به واحد سازمانی ویژه‌ای نیاز دارد که در آن در دستگاه‌های بزرگ (وزارتخانه‌ها، اداره اموال می‌گیرند و آن عهده‌دار ثبت اموال منقول و غیر منقول و تنظیم فهرست دارایی‌هاست. اداره امور اموال سازمان ممکن است به عهده تدارکات باشد، یا این که واحد سازمانی مستقلی زیر نظر مدیر مالی سازمان، برای ایمن منظور تشکیل گردد. قانون در این مورد هیچ گونه تصریحی ندارد؛ اما از آنجا که نگهداری و ثبت صورتحساب ریالی دارایی‌ها، که اموال و موجودی‌های جنسی نیز دسته‌ای از آنها به شمار می‌روند، در سیستم مالی انجام می‌گیرد؛ کنترل و نگهداری حساب اموال نیز مانند اداره کارپردازی و تدارکات تحت نظارت معاونت پشتیبانی یا معاونت اداری و مالی اداره می‌شوند.

به هر حال، برای تعیین جایگاه سازمانی، سیستم کنترل و نگهداری حساب و نگهداری حساب اموال در دستگاه‌های دولتی باید آنها را به طور موردی بررسی کرد. که این بررسی، فرضیه مذکور را اثبات می‌کند. به عنوان نمونه در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، ستاد مبارزه با مواد مخدر، شرکت سهامی خاص تامین ماشین آلات راهسازی و غیره مسئولیت حفظ و حراست اموال منقول و غیر منقول با موسسه و نظارت و تمرکز اموال با ذیحساب و رئیس امور مالی است.

در ارتش جمع‌داری اموال به صورت متمرکز انجام می‌گیرد و جایگاه آن در اداره چهارم (لجستیک) است، لجستیک نیروها نیز جمع‌داری دارد. به طور کلی، در هر نیرو، هر یک از واحدهای تخصصی (سر رشته داری، اردنانس و مخابرات) دارای جمع‌داری بوده که سرجمع‌دار رده‌های پایین‌تر نیز می‌باشند. همچنین در ارتش مسئولیت اصلی کنترل و حسابرسی اموال را واحدی تحت عنوان سازمان ممیزی بر عهده دارد که از واحدهای تابعه اداره کنترلر ستاد مشترک می‌باشد.



### ❁ ساز و کارهای کنترل اموال در سازمان‌های دولتی

اموال دولتی به انحاء مختلف به سازمان‌ها و موسسات وارد می‌شود؛ از قبیل، خرید مستقیم، واگذاری از سازمان مرجع، اهدائی، امانتی، تولید داخلی و ... که اینها نمونه‌هایی از اشکال ورود کالا به سازمان‌های دولتی است.

قانون برای کنترل و نگهداری حساب اموال، در هر یک از کانال‌های ورودی فوق در جریان ذخیره‌سازی و استفاده پیش‌بینی‌های لازم را کرده و ارائه طریق نموده است. در اینجا چند نمونه از این عملیات کنترلی، به اختصار تشریح می‌شود:

**الف - کنترل خرید اموال:** بر اساس قانون، هر گز خرید کالاها، در سازمان‌های دولتی باید بر اساس بودجه پیش‌بینی شده و مراعات مراحل تشخیص، تامین اعتبار، تعهد، تسجیل، حواله، درخواست وجه و پرداخت برابر مقررات صورت گیرد. بدین ترتیب، خرید اموال در خلال یک سال بودجه‌ای به خودی خود در محدوده بودجه مصوب و برنامه آن قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، منبع تامین مالی

دستگاه‌های مذکور در خصوص تحصیل یا احداث دارایی‌های ثابت عمومی، فقط وجوه حاصل از اعتبارات مصوب و تخصیص یافته بودجه سالانه دولت است.

علاوه بر این، روش‌ها و مراحل تعریف شده، توسط قانون محاسبات عمومی و آیین نامه معاملات دولتی برای خرید و تحصیل اموال و کالاها، تا حد زیادی موجب کنترل خود به خودی آنها می‌شود.

**ب- کنترل اموال در انبار:** همان طور که قبلاً اشاره شد، سیستم اموال دولتی قائل به تفکیک انباردار از جمعدار نیست به طوری که هر دو امین اموال خوانده می‌شوند. با وجود این عملاً در دستگاه‌های دولتی این تفکیک صورت گرفته به گونه‌ای که انبارها تحت نظر اداره تدارکات یا اداره کالا و اموال تحت اختیار جمعداران زیر نظر اداره اموال قرار دارند. به هر حال، هر دو از ارکان معاونت اداری و مالی یا معاونت پشتیبانی هستند.

کنترل و نگهداری حساب موجودی‌ها در انبار دستگاه‌های دولتی از زمان تحویل کالا به انبار شروع و تا خروج آن از طریق گردش و مبادله اسناد که مبتنی بر دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های قانونی هستند انجام می‌پذیرد. به طوری که هر یک از فعالیت‌های اساسی انبار؛ نظیر، دریافت کالاها، ثبت اموال و تحویل و صدور اموال تابع مقررات مصوب می‌باشد:



#### ❁ بر طبق ماده 32 آیین نامه معاملات دولتی، تحویل مورد معامله باید به صورت زیر انجام شود:

الف - در مورد معاملات جزیی به وسیله و مسئولیت انبار دار یا تحویل گیرنده حسب مورد.  
 ب - در مورد معاملات متوسط به وسیله و مسئولیت انباردار یا تحویل گیرنده و نماینده قسمت تقاضا کننده  
 ج - در مورد معاملات عمده به وسیله و مسئولیت انباردار یا تحویل گیرنده و نماینده قسمت تقاضا کننده و نماینده دیگری که در مرکز از طرف وزارتخانه یا موسسه دولتی و در شهرستان‌ها از طرف دستگاه مناقصه گزار تعیین می‌شود. علاوه بر این، تنظیم صورتمجلس، در خصوص تحویل مورد معامله در موارد مندرج در بند ب و ج این ماده ضروری است.

بر اساس ماده 33 آیین نامه اموال دولتی، برای کالاهای تحویل شده در تمام موارد باید قبض انبار صادر و به امضای انباردار برسد و در مواردی که کالا در خارج از انبار تحویل می‌گردد و به انبار وارد نمی‌شود، تحویل گیرنده کالا باید به جای انباردار تکالیف مربوطه را انجام دهد به این صورت که رسید یا صورتمجلس مربوط حسب مورد مبنای صدور قبض انبار و حواله انبار قرار خواهد گرفت.

**ج - کنترل اموال در حین کاربری:** همان طور که قبلاً اشاره شد، نگهداری حساب اموال و تغییر و تحولات احتمالی در آنها به عهده امنای اموال یا جمعداران است که تحت نظر ذیحساب‌ها فعالیت می‌کنند.

همانند سیستم‌ها و روش‌های کنترلی در انبار، در حین مصرف نیز فعالیت‌های کنترلی به شرح ذیل انجام می‌شود:

#### **1- شماره‌گذاری اموال:** اختصاص و الصاق شماره و برچسب برای کالاها و اموال غیر مصرفی یکی از وظایف اساسی جمعداران

و امنای اموال به شمار می‌رود. بر اساس ماده 9 آیین نامه اموال دولتی امین اموال مکلف است برای هر یک از اموال غیر مصرفی تحت ابوابجمعی خود شماره‌ای اختصاص دهد و در اموالی که الصاق برچسب به آنها میسر است، برچسب لازم به شماره تخصیصی تهیه و به مال الصاق نماید.

#### **2- ثبت و نگهداری حساب اموال:** امین اموال موظف است مشخصات کلیه اموال دولتی تحت ابوابجمعی خود در دفاتری که

نمونه آنها از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود ثبت و حساب آنها را نگهداری نماید. کلیه این دفاتر باید قبل از ثبت مشخصات اموال در آنها به طور زنجیره‌ای شماره‌گذاری و پلمب شود و در اولین صفحه هر دفتر تعداد صفحات آن و نام واحد مربوطه قید و

مراتب با درج نام و نام خانوادگی و تاریخ به امضای ذیحساب یا فرد مجاز از طرف او و امین اموال مربوطه برسد و به وسیله ذیحسابی مهمور شود.

همچنین در ماده ۱۰ آیین نامه اموال دولتی تاکید شده است که امین اموال مکلف است سیاهه اموال رسیده و فرستاده واحد ابوابجمعی خود را در دفاتر اموال برابر نمونه‌هایی که از طرف اداره کل اموال دولتی ابلاغ خواهد شد به ترتیب شماره اختصاص داده شده به مال ثبت نماید و در هر نیمه از سال صورتحساب اموال غیر مصرفی رسیده و فرستاده خود را در سه نسخه تنظیم و به ضمیمه مدارک، پس از گواهی ذیحساب به اداره کل اموال دولتی و وزارتخانه یا سازمان متبوع ارسال نماید.

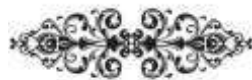
این تذکر لازم است که ثبت و ضبط حساب اموال، تنها منحصر به اموال غیر مصرفی نیست، بلکه جمعدار اموال مکلف است اموال مصرفی رسیده و فرستاده خود را در دفاتر، ثبت و صورت موجودی آخر سال را مانند آنچه ذکر شد، به مراجع ذیربط ارسال نماید.

**۳- صورت برداری از اموال:** یکی از وظایف جمعداران، صورت برداری از اموال تحت ابوابجمعی خود می‌باشد. بدین ترتیب که امین اموال موظف است، اموال موجود در هر اطاق یا محل را صورت برداری و به یکی از کارکنان که از طرف رئیس اداره مربوطه معرفی و مورد اعتماد جمع‌دار است تحویل نماید و یک نسخه از آن را در اطاق یا محل نصب نماید. این عمل در ابتدای هر سال با رسیدگی‌های لازم از طرف جمع‌دار تجدید می‌گردد.

**۴- کنترل جابه‌جایی‌ها و نقل و انتقالات اموال:** نقل و انتقال اموال بین واحدهای سازمان بدون انجام تشریفات و طی مراحل قانونی ممنوع است و باید متصدی اموال هر واحد سازمان و بالاخره رئیس اموال در این مورد نظارت و مراقبت به عمل آورد. در صورتی که نقل و انتقال بعضی از اموال و اثاثیه بین واحدهای سازمانی ضرورت پیدا می‌کند از برگ مخصوص به نام تذکاریه انتقال استفاده خواهد شد. به هر حال، این گونه نقل و انتقال‌ها باید با موافقت روسای واحدهای مربوطه و اطلاع رئیس اداره اموال صورت پذیرد و در موارد قابل اهمیت توافق اداره اموال مرکزی سازمان را جلب شود.

نقل و انتقال بین سازمانی اموال، شامل انتقال بلاعوض، امانی، فروش و واگذاری با رعایت قوانین و مقررات مربوطه بلامانع است. تشخیص مازاد بر نیاز یا اسقاطی بودن اموال بر عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط می‌باشد.

فروش اموال منقول مصرفی و در حکم مصرفی اضافه بر نیاز با رعایت مقررات و اطلاع ذیحساب مربوط مجاز می‌باشد و وجوه حاصل از آن باید به حساب درآمد عمومی کشور واریز شود.



### ❁ نارسایی‌های سیستم اموال دولتی در ایران

علی‌رغم، ویژگی‌ها و مزایایی که سیستم کنونی کنترل اموال در ایران دارد، متأسفانه این سیستم هنوز هم به طور کامل پاسخگوی نیازهای کنترلی دستگاه‌ها نبوده، به نحوی که میزان موفقیت آن در حفظ و نگهداری سوابق ملی و اجرایی دقیق مفاد قانون و آیین‌نامه‌های مربوط قابل تردید و بررسی است. برخی از نارسایی‌های سیستم کنونی به شرح زیر می‌باشد:

**۱- عدم انعکاس حساب اموال در حساب‌های ماهانه یا سالانه موسسه:** در شرکت‌ها و برخی از نهادهای عمومی غیر دولتی که فعالیت بازرگانی دارند، اموال دولتی تحت عناوین دارایی‌های جاری و ثابت (عمدتاً ثابت (در دفاتر حسابداری و صورت‌های مالی منعکس و شامل کسور استهلاک سالیانه نیز می‌شوند؛ بنابراین کنترل آنها از نظر ارزش، کیفیت و کمیت آسان‌تر می‌باشد. لکن در دستگاه‌های دولتی (

وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی (به علت عدم نمایش اموال دولتی در حساب‌های ماهانه و یا سالانه و عدم کسر استهلاک قانونی، کنترل اموال، حتی برای خود دستگاه، از نظر موجود بودن و نحوه استفاده ایجاد مشکل می‌نماید.

## 2- سیستم ثبت یک طرفه: در حسابداری شرکت‌ها و موسسات انتفاعی، مبادلات و عملیات مالی به صورت دو طرفه ثبت

می‌شود. یعنی هر معامله در یک یا چند حساب به عنوان بستانکار ثبت می‌شود؛ به طوری که همیشه جمع اقلام بدهکار با جمع اقلام بستانکار مساوی است یعنی هر معامله‌ای حداقل در یک حساب به عنوان بدهکار و در یک حساب دیگر به عنوان بستانکار ثبت می‌گردد.

در کشورهایی که اصول و استانداردهای اعلام شده GASB را مراعات می‌کنند، دارایی‌های ثابت خریداری شده، یکبار در حساب مستقل تامین کننده وجوه به حساب هزینه منظور می‌شود و همزمان با یک ثبت دوطرفه، بهای تمام شده دارایی ثابت را در دفتر روزنامه، گروه حساب دارایی‌های ثابت عمومی، منعکس می‌کنند. لکن در ایران نگهداری حساب اموال منقول و غیر منقول (دارایی‌های ثابت) وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی با استفاده از دفترهای آماری ساده و به روش ثبت یک طرفه صورت می‌گیرد. بدین ترتیب که بهای تمام شده دارایی‌های ثابت خریداری شده از محل منابع به حساب هزینه‌ها منظور و با استفاده از سیستم ثبت دو طرفه در دفتر روزنامه حساب مستقل تامین کننده وجه ثبت می‌شود و از سوی دیگر، مشخصات اموال منقول و غیر منقول خریداری شده، بدون ذکر بهای تمام شده خرید، در دفاتر آماری اموال که بر اساس سیستم ثبت یکطرفه طراحی شده است منعکس می‌گردد.

بدیهی است، که عدم استفاده از سیستم ثبت دو طرفه برای نگهداری حساب دارایی‌های ثابت، کیفیت کنترل اموال دولتی و نظارت بر آنها را کاهش می‌دهد. لذا با توجه به مزایای سیستم ثبت دوطرفه به نظر می‌رسد، سیستم حسابداری و کنترل اموال دولتی در ایران از کفایت لازم برخوردار نیست.

## 3- روش تعیین ارزش اموال: بر اساس استانداردهای GASB

### GASB: Governmental Accounting Standards Board

دارایی‌های ثابت باید به قیمت تمام شده (به ارزش برآورد شده) در حساب‌ها ثبت شوند. دارایی‌های ثابت اهدائی نیز بر اساس ارزش برآورد شده عادلانه در زمان اهدا در حساب‌ها منعکس می‌گردند. در نظام حسابداری دولتی ایران، از آنجا که از گروه حساب دارایی‌های ثابت برای انعکاس این دارایی‌ها استفاده نمی‌شود. لذا تعیین ارزش دارایی‌های ثابت کاربرد ندارد.

## 4- تفکیک سیستم حسابداری مالی از سیستم نگهداری حساب اموال: سیستم نگهداری حساب اموال غیر مصرفی و

دارایی‌های ثابت وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی، که تابع مقررات فصل پنجم قانون محاسبات عمومی کشور است و نظارت و متمرکز حساب آنها طبق قانون بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار دارد، جدا از سیستم حسابداری بین دارایی‌های ثابت خریداری و هزینه تمام شده آنها در سیستم حسابداری موجود نیست.

بر طبق آیین نامه اموال دولتی مشخصات کامل اموال غیر مصرفی وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی در دفترهای اموال و به صورت آماری ثبت می‌شود و گزارش مربوط به اموال خریداری شده و اموالی که بنا به دلایلی از جریان استفاده خارج می‌شود، به وسیله امنای اموال تهیه و به اداره کل اموال دولتی ارسال می‌شود.

## 5- عدم وجود احکام روشن در مورد حوادث: در قوانین و مقررات موجود احکام روشنی در خصوص تعیین تکلیف اموال

سرقت شده، مفقود شده و از بین رفته که طبق ضوابط در اختیار کارکنان مربوط می‌باشد، وجود ندارد و معلوم نیست که قیمت اموال (مانند اتومبیل) اگر در خارج اداره به سرقت رود به چه میزان و چگونه وصول شود و اگر در اختیار دارنده مقصر نباشد آیا خسارت دولت جبران شود یا خیر؟





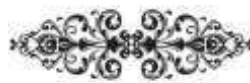
### نتیجه گیری

سیستم کنترل اموال دولتی عبارت است از: مجموعه رویه‌ها، روش‌ها، فعالیت‌ها و عناصری که از بدو ورود و تحت تملک درآمدن اموال، تا خروج آنها از سازمان و حذف اسناد و مدارک مربوطه، رسیدگی، کنترل و ثبت و ضبط تغییرات در موجودی اموال را میسر می‌سازد. این سیستم در کنار سیستم داخلی اموال در سازمان «امای اموال»، مجلس شورای اسلامی (دیوان محاسبات) دستگاه قضاییه (اداره کل بازرسی کشور)، دستگاه اجرائی (شبکه ذیحسابی و ...) را نیز در بر می‌گیرد.

سیستم اموال دولتی در ایران، سابقه ممتد و طولانی، تقریباً چهل ساله دارد و آئین نامه اموال دولتی ایران، حاکم بر اعمال و رویه‌های آن است. ایجاد شرایطی برای متمرکز ساتن حساب‌ها، ارتباط دادن سیستم داخلی با شبکه ذیحسابی کشور و در نتیجه دولت، پیش‌بینی سازوکارهای کنترلی در طول چرخه زندگی کالاها و اموال در سازمان، وجود مراکز کنترلی متعدد، از جمله ویژگی‌های منحصر به فرد این سیستم هستند که اعمال آنها در سازمان، سیستم کنترل داخلی ویژه‌ای را به وجود آورده است که ضمن حفظ و نگهداری سوابق ملی، از حیف و میل آنها جلوگیری می‌نماید.

در کنار ویژگی‌های مذکور، عدم ثبت دو طرفه عدم انعکاس حساب اموال در حساب‌های ادواری و تفکیک آنها از سیستم حسابداری مالی و عدم وجود یک روش مناسب و استاندارد برای تعیین ارزش اموال و همچنین عدم وجود احکام صریح در مورد حوادث و خسارات از جمله نقاط ضعف این سیستم هستند.

گسترده‌گی دستگاه‌های دولتی، تنوع و حجم زیاد اموال و دارایی‌های دولتی، حجم زیاد جابه‌جایی‌ها و تغییرات در اموال و ویژگی‌های فناوری نوین؛ از جمله عواملی هستند که ضرورت بازنگری سیستم اموال دولتی را ایجاب می‌نماید. در طراحی این سیستم باید دانش سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت (MIS) سیستم کنترل موجودی و غیره باید مورد توجه قرار گیرد.



### امین اموال

به منظور آشنایی با وظایف امین اموال در ادارات و سازمانهای دولتی ضرورت تعریف (مال) دیدگاه قانون و آیین‌نامه اموال دولتی ضروری است.

طبق ماده (۲) آیین‌نامه اموال دولتی: اموال دولت، اموالی است که توسط وزارتخانه‌ها موسسات و یا شرکتهای دولتی خریداری می‌شود و یا به هر طریق قانونی دیگر به ملک دولت درآمده یا درمی‌آیند (مثل هدایا) که اموال دولت خود به ۳ بخش تقسیم می‌شوند و عبارتند از:

- ۱- اموال منقول مصرفی: که بر اثر استفاده به صورت جزئی یا کلی از بین می‌روند (مثل ملزومات اداری و لوازم التحریر)
- ۲- اموال منقول غیر مصرفی: اموالی هستند که بدون تغییر محسوس و از دست دادن مشخصات اصلی بتوان بطور مکرر از آنها استفاده نمود.
- ۳- اموال در حکم مصرفی: که در ظاهر مشابه اموال منقول غیر مصرفی هستند، اما به لحاظ طبیعت و ماهیت یا ارزش کم آنها، تنظیم حساب برای آنها بصورت حساب اموال غیر مصرفی ضرورت ندارد.



### وظایف امین اموال

- ✓ تنظیم فرم حواله اموال و اختصاص شماره به اموال غیر مصرفی (پس از خرید کالا توسط واحد کار پردازشی و تنظیم فرم قبض انبار و حواله انبار توسط انباردار و ارجاع توسط واحد کار پردازشی به واحد اموال) با توجه به طبقه‌بندی مصوب ابلاغی از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی (فرمهای 1 تا 14)
- ✓ الصاق شماره به اموال خریداری شده و اخذ امضاء از تحویل گیرندگان اموال و در نهایت اخذ امضاءهای لازم از مقام‌های مجاز
- ✓ تفکیک و توزیع نسخ فرم حواله اموال پس از تکمیل امضاءهای لازم
- ✓ ثبت مشخصات کالاهای خریداری شده که به آنها شماره اموال الصاق گردیده در دفاتر موضوع فرمهای 14 گانه
- ✓ ثبت مشخصات اموال در سیستم رایانه‌ای با توجه به طبقه اموال
- ✓ تنظیم فرم شماره 16 اموالی (لیست اموال متمرکز در اتاقها و قسمتها)
- ✓ ثبت تغییرات و جابجایی اموال بین واحدها و قسمتها براساس (فرم تکمیل شده نقل و انتقالات داخلی اموال بین واحدها و قسمتها پس از اخذ امضاءهای مجاز) و تنظیم فرم شماره 16 اموالی با توجه به تغییرات اعمال شده، و الصاق در قسمت مربوطه
- ✓ رعایت کامل قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی و مصوبات هیأت وزیران ابلاغی از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی در جهت حفظ و حراست از اموال دولتی
- ✓ تهیه و تنظیم لیست اموال اسقاطی در پایان هر سال (با توجه به اعلام لیست اقلام اسقاطی و مستعمل توسط واحدها به امین اموال) و انجام مکاتبات لازم جهت تشکیل کمیسیون تشخیص اموال اسقاط، به منظور تنظیم صورتجلسه و حذف اقلام مورد اشاره از دفاتر اموال.
- ✓ تنظیم پروانه خروج مال از سازمان یا موسسه در مواقع ضروری با توجه به اعلام کتبی واحد درخواست کننده و اخذ امضاءهای مجاز، تحویل به واحد درخواست کننده، و ثبت مشخصات اموال خارج شده در دفاتر موضوع فرم 17 اموالی
- ✓ تنظیم گزارش و صورتجلسه حوادث برای اموالی که در اثر سیل، زلزله، سرقت و آتش‌سوزی یا به هر علت دیگری از بین رفته است پس از اعلام کتبی واحد ذیربط و طی مراحل قانونی با توجه به آیین‌نامه‌ها و قوانین و مقررات موضوع آیین‌نامه اموال دولتی، منظور حذف از دفاتر اموال
- ✓ شمارش و کنترل و تأیید لیست اقلام موجود در انبار و تنظیم صورتجلسه اموال در حکم مصرفی جهت ارسال به وزارت امور اقتصادی و دارایی در پایان هر سال مالی
- ✓ تنظیم صورتحسابهای اموال رسیده در فواصل 6 ماهه جهت ارسال به وزارت امور اقتصادی و دارایی
- تنظیم اسناد و مدارک مربوط به نقل و انتقال اموال اهدایی و ... به ادارات، پس از اخذ مجوزهای لازم و انجام تشریفات قانونی و ثبت در دفاتر اموال
- ✓ تهیه صورتحسابهای اموال فرستاده پس از نقل و انتقالات اموال جهت وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ✓ تحویل و تحول و نگهداری حساب اوراق بهادار، اسناد مالکیت خودروهای متعلق به دستگاه دولتی و همچنین اموال غیر منقول (نظیر ساختمان) و نگهداری سوابق و اسناد مالکیت دارایی‌های نامشهود از قبیل: امتیاز خطوط تلفن و ... و دارایی‌های نامشهود
- ✓ تفکیک بایگانی کلیه اسناد و مدارک مربوط به واحد اموال با توجه به موضوع مکاتبات و اسناد و مدارک مالی دریافت شده توسط واحد اموال

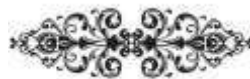


### ❁ مروری بر وظایف امین اموال از قانون محاسبات عمومی کشور

ماده 34 امین اموال مأموری است که از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت و امانتدار با موافقت ذیحساب و بموجب حکم وزارتخانه یا مؤسسه ذیربط به این سمت منصوب و مسوولیت حراست و تحویل و تحول و تنظیم حسابهای اموال و اوراقی که در حکم وجه نقد است و کالاهای تحت ابوابجمعی، بعهده او واگذار میشود. آئیننامه مربوط به شرایط و طرز انتخاب و حدود وظایف و مسوولیتهای امین اموال در مورد اموال منقول و غیر منقول با رعایت مقررات این قانون از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و به تصویب هیأت وزیران میرسد

شرح وظایف امین اموال:

- ✓ اختصاص شماره و نصب برچسب اموالی به اموال دولتی تحویل گرفته شده
- ✓ ثبت کامل مشخصات اموال در دفاتر طبق مقررات
- ✓ تهیه و تنظیم صورت حساب اسقاط و مازاد و ارسال آن به ذیحسابی
- ✓ تهیه و تنظیم صورت حسابهای اموال خریداری شده در شش ماهه اول و دوم هر سال و تحویل آن به اداره اموال جهت بررسی و ارسال به اداره کل اموال دولتی
- ✓ صدور پروانه خروجی برای اموال با ذکر مشخصات کامل با توجه به مجوز صادره و ثبت آن در دفتر مربوطه
- ✓ تحویل اموال به متقاضی و دریافت رسید مربوطه
- ✓ الصاق یک نسخه از اموال تحویل داده شده در هر اتاق
- ✓ تهیه و تنظیم صورت اموال سرقتی، مفقودی و ارسال آن به رئیس واحد مربوطه و ذیحسابی جهت اقدام لازم
- ✓ مطابقت اجناس موجود با لیست اموال در اتاق ها
- ✓ انجام سایر وظایف محوله مربوطه به شغل که از طرف رئیس سازمان مربوطه محول می شود.....



### ❁ فرم های مورد نیاز در اداره اموال

- ✓ فرم ۱: مخصوص ثبت مشخصات اشیاء و لوازم نفیس، عتیق، موزه ای و مردم شناسی (طبقه اول)
- ✓ فرم ۲: مخصوص ثبت مشخصات فرش و انواع بافته های نفیس و موزه ای (طبقه 2)
- ✓ فرم ۳: مخصوص ثبت مشخصات تمبرهای یادگاری، موزه ای، نفیس و دارای ارزش خاص (طبقه سوم)
- ✓ فرم ۴: مخصوص ثبت مشخصات انواع خودروهای حمل و نقل و سواری (زمینی، هوایی، دریایی، دوچرخه، موتور سیکلت و موبیلت (طبقه 4)
- ✓ فرم ۵: مخصوص ثبت مشخصات لوازم پزشکی، درمانی، آزمایشگاهی (طبقه 5)
- ✓ فرم ۶: مخصوص ثبت مشخصات ماشین آلات صنعتی، تولیدی، راه سازی، حفاری، آب و برق، کشاورزی، دامداری و نظایر آن (طبقه 6)
- ✓ فرم ۷: مخصوص ثبت مشخصات کتب چاپ و خطی (طبقه 7)
- ✓ فرم ۸: مخصوص ثبت مشخصات انواع بافته های دستی و ماشینی (طبقه 8)
- ✓ فرم ۹: مخصوص ثبت مشخصات انواع دوربین ها و لنز ها و متعلقات آنها (طبقه 9)
- ✓ فرم ۱۰: مخصوص ثبت مشخصات نمونه های خشک شده (تاکسیدرمی) (طبقه 10)

- ✓ فرم ۱۱: مخصوص ثبت مشخصات انواع نوار فیلم و دیسک (پر شده) (طبقه 11)
- ✓ فرم ۱۲: مخصوص ثبت مشخصات دام و حیوان (طبقه 12)
- ✓ فرم ۱۳: مخصوص ثبت مشخصات سایر اموال غیر مصرفی (طبقه 13)
- ✓ فرم ۱۴: مخصوص ثبت مشخصات اموال در حکم مصرفی و مصرفی
- ✓ فرم ۱۵: صورت موجودی اموال منقول
- ✓ فرم ۱۶: فهرست اموال غیر مصرفی و در حکم مصرفی موجود در اطاق یا محل
- ✓ فرم ۱۷: مخصوص ثبت اطلاعات خروج مال از نگهبانی واحد-دفتر پروانه خروج
- ✓ فرم ۱۸: صورت جلسه واگذاری امانی موقت
- ✓ فرم ۱۹: سند انتقال قطعی
- ✓ فرم ۲۰: صورت جلسه فروش
- ✓ فرم ۲۱: صورت جلسه حوادث (فقدان ، آتش سوزی ، سیل ، سرقت و غیره)



ثبت عملیات حسابداری اموال منقول غیر مصرفی در وزارتخانه ها، موسسات دولتی  
(ثبتهای ۱۰۸ تا ۱۲۳)

الف) احتساب اموال رسیده به حساب اموال دستگاه اجرائی

حساب اموال رسیده	**
حساب اموال دستگاه اجرائی	**

ب) هنگام احتساب اموال خریداری شده به حساب اموال موجود در انبار

حساب اموال موجود در انبار	**
حساب اموال رسیده	**

ج) به هنگام تحویل اموال به واحدها

حساب اموال تحویلی به واحدها	**
حساب اموال موجود در انبار	**

ضمناً در صورت انتقال اموال بین واحدها، طی ثبت حسابداری، حساب معین واحد تحویل گیرنده تغییر می یابد

د) به هنگام اعاده اموال تحویلی واحدها به انبار

حساب اموال موجود در انبار	**
حساب اموال تحویلی به واحدها	**

ه) به هنگام تحویل اموال دستگاه اجرائی به صورت امانی حسب مورد (موضوع ماده 110 قانون محاسبات عمومی کشور) به سایر دستگاهها

حساب اموال امانی	**
------------------	----

**\*\*** حساب اموال موجود در انبار

**\*\*** حساب اموال تحویلی به واحدها

و (به هنگام اعاده عین اموال امانی از سایر دستگاهها حسب مورد (موضوع ماده 110 قانون محاسبات عمومی کشور)

**\*\*** حساب اموال موجود در انبار

**\*\*** حساب اموال تحویلی به واحدها

**\*\*** حساب اموال امانی

ز (به هنگام احتساب اموال امانی رسیده از سایر دستگاهها

**\*\*** حساب اموال امانی رسیده

**\*\*** طرف حساب اموال امانی رسیده

ح (به هنگام اعاده اموال امانی رسیده سایر دستگاهها به دستگاههای اجرائی مربوط

**\*\*** طرف حساب اموال امانی رسیده

**\*\*** حساب اموال امانی رسیده

ت (به هنگام ثبت اموال اسقاط حسب مورد براساس اسناد و مدارک مثبت

**\*\*** حساب اموال اسقاط

**\*\*** حساب اموال موجود در انبار

**\*\*** حساب اموال تحویلی به واحدها

ی (به هنگام ثبت اموال حادثه دیده براساس اسناد و مدارک مثبت

**\*\*** حساب اموال حادثه دیده

**\*\*** حساب اموال موجود در انبار

**\*\*** حساب اموال تحویلی به واحدها

س ( به هنگام حذف اموال اسقاط (پس از فروش و واریز وجوه آن به حساب درآمد عمومی کشور با رعایت ماده 4 قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و اموال حادثه دیده) پس از طی مراحل قانونی موضوع مواد 38 و 39 آئین نامه اموال دولتی (از حساب اموال دستگاه اجرائی به ترتیب زیر در دفاتر ثبت میشود .

**\*\*** حساب اموال فرستاده

**\*\*** حساب اموال اسقاط

**\*\*** حساب اموال حادثه دیده

**\*\*** حساب اموال دستگاه اجرائی

**\*\*** حساب اموال فرستاده

بدیهی است وجوه حاصل از فروش اموال یاد شده می بایست طی سرفصل حسابهای مربوطه در دفاتر و صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهائی ثبت شود



❖ بستن حسابها در پایان سال:

باتوجه به احتساب اموال رسیده و اموال فرستاده به حساب موجودی اموال معادله مانده حساب های اموال در پایان سال عبارت خواهد بود:

**الف** حساب اموال موجود در انبار + حساب اموال تحویلی به واحدها + حساب اموال امانی + حساب اموال اسقاط (در صورتی که فروخته نشده باشد) + (حساب اموال حادثه دیده) در انتظار مجوز حذف = حساب اموال دستگاه اجرایی .

**ب** حساب اموال امانی رسیده = طرف حساب اموال امانی رسیده

که به شرح زیر بسته می شود:

حساب اموال دستگاه اجرایی	**
حساب اموال موجود در انبار	**
حساب اموال تحویلی به واحدها	**
حساب اموال امانی	**
حساب اموال اسقاط	**
حساب اموال حادثه دیده	**

طرف حساب اموال امانی رسیده	**
حساب اموال امانی رسیده	**

افتتاح حسابها در ابتدای سال بعد

حساب اموال موجود در انبار	**
حساب اموال تحویلی به واحدها	**
حساب اموال امانی	**
حساب اموال اسقاط	**
حساب اموال حادثه دیده	**
حساب اموال دستگاه اجرایی	**

حساب اموال امانی رسیده	**
طرف حساب اموال امانی رسیده	**



❖ گروه حساب اوراق بهادار

دولت (دستگاه های اجرایی) درانجام وظایف تصدی گری خود، موظفند خدماتی را برای جامعه ارائه نمایند و درقبال ارائه این خدمات ، کارمزد دریافت نمایند، این کارمزد برای دستگاه های اجرایی حکم درآمد را دارد، که دربرخی دستگاههای اجرایی درآمد عمومی و در برخی دیگر درآمد اختصاصی محسوب میشود. نکته مهم اینجاست که دستگاه های اجرایی مستقیماً مجاز به دریافت وجه نقد از ارباب رجوع نیستند و وجه درآمد توسط ارباب رجوع باید به حساب درآمدی دستگاه اجرایی واریز شود و فیش بانکی آن تحویل دستگاه اجرایی شود . حسابهای درآمدی دستگاه اجرایی غیرقابل برداشت هستند و وجه نقد به حساب خزانه عمومی کشور و یا حسابهای مشخص درآمد اختصاصی منتقل میگردد و فقط فیش بانکی آن در دفاتر حسابداری دولتی اعمال میشود. دستگاههای اجرایی برای وصول درآمدهای عمومی از انواع اسناد مالی بهادار استفاده میکنند، نظیر گذرنامه ، شناسنامه ، سند مالکیت، تمبر برای پرونده های قضایی، تمبر برای مدارک

آموزشی، گواهی ارزش تحصیلی، عقدنامه، کارت ملی و... که اصطلاحاً به این اسناد مالی، اوراق بهادار میگوئیم. اوراق بهادار توسط شرکت سهامی چاپخانه دولتی ایران و تحت کنترل مستقیم هیأتی مرکب از دو نفر نماینده وزیر امور اقتصادی و دارایی، یک نفر نماینده دادستان کل کشور و یک نفر نماینده دیوان محاسبات و یک نفر به انتخاب مجلس شورای اسلامی چاپ و تحویل اداره کل اموال و اوراق بهادار وزارت امور اقتصادی و دارایی شده و از آنجا بین دستگاههای اجرایی کل کشور توزیع میگردد.

✓ سفارش چاپ انواع تمبر و سایر اوراق و اسناد موضوع ماده ۴۶ قانون محاسبات عمومی کشور که بر اساس تبصره یک ماده مذکور تشخیص و در این آیین نامه "اوراق بهادار" نامیده می شود توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی - اداره کل اوراق بهادار صادر و اوراق مزبور بر طبق مفاد این آیین نامه تحت نظر هیأت نظارت در شرکت سهامی چاپخانه دولتی ایران که در این آیین نامه "چاپخانه" نامیده می شود چاپ و تحویل می گردد.

✓ اعضاء هیأت نظارت چاپ و تحول اوراق بهدار که در این آیین نامه "هیأت" نامیده می شود. مرکب از افراد زیر بوده و در انجام وظایف محوله مسئولیت مستتری دارند و به طور تمام وقت به انجام وظایف مذکور خواهند پرداخت.

الف) دو نفر نماینده وزیر امور اقتصادی و دارایی به پیشنهاد خزانه دار کل کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی که یک نفر از آنان طبق حکم صادره ریاست هیأت را به عهده خواهد داشت.

ب) نماینده دادستان کل کشور.

پ) نماینده دیوان محاسبات کشور.

ث) یک نفر به انتخاب مجلس شورای اسلامی.

✓ چاپخانه اوراق بهادار چاپ شده به میزان هر سفارش را دقیقاً شمارش و با تنظیم صورتمجلسی تحویل مخزن دار اداره کل اوراق بهادار می نماید. صورتمجلس مزبور در پنج نسخه تنظیم و به امضای تحویل دهنده و تحویل گیرنده رسیده و دو نسخه آن به چاپخانه، یک نسخه به هیأت یک نسخه به اداره کل اوراق بهادار و یک نسخه به تحویل گیرنده تسلیم می گردد.

✎ لیست دقیقتر موارد استفاده حق تمبر، در فصل ۵ قانون مالیاتهای مستقیم در مواد ۴۴ تا ۵۱ عنوان حق تمبر ذکر شده است.

اوراق بهادار سازوکاری است که به وسیله آن دارایی ها به وجه نقد تبدیل می شوند.

انواع تمبر و اوراق که برای وصول درآمد عمومی مورد استفاده قرار می گیرند و همچنین انواع گذرنامه، شناسنامه، سند مالکیت، همگی در مکانی بنام شرکت سهامی چاپخانه دولتی و تحت نظارت هیأتی مرکب از نماینده وزیر دارایی و نماینده دیوان محاسبات و نماینده ای از مجلس شورای اسلامی چاپ و تحویل اداره کل اوراق بهادار وزارت دارایی می شوند. تمامی دستگاههای اجرایی باید اوراق مورد نیاز خود را از این مکان تهیه نمایند. اداره کل اوراق بهادار نیز اوراق را به خزانه استانها تحویل می دهد و دستگاههای اجرایی با خزانه استانها در ارتباط هستند.



#### ❁ عملیات حسابداری حسابهای گروه مستقل اوراق بهادار (ثبتهای ۱۲۴ تا ۱۲۸)

مرحله اول: درخواست اوراق بهادار از خزانه توسط دستگاههای اجرایی و دریافت آن.  
دستگاههای اجرایی طی مکاتبات اداری از خزانه استانها درخواست اوراق بهادار می نمایند و خزانه مقادیر درخواستی را به آنان تحویل می دهد. به هنگام دریافت اوراق بهادار ثبت زیر در دفاتر مالی منعکس می گردد:

مخزن اوراق بهادار \*\*

اداره کل اوراق بهادار \*\*

مرحله دوم: دستگاههای اجرایی به منظور فروش اوراق بهادار، تنخواه گردانی را در اختیار عاملین خود قرار می دهد. به هنگام تنخواه گردان ثبت های زیر در دفاتر زده می شود:

تنخواه گردان اوراق بهادار \*\*

مخزن اوراق بهادار \*\*

مرحله سوم: اوراق بهادار فروش رفته تبدیل به درآمد برای دستگاه اجرایی می شوند. در این مرحله دو ثبت زده می شود:

اوراق بهادار مصرفی \*\*

تنخواه گردان اوراق بهادار \*\*

بانک تمرکز درآمد عمومی \*\*

درآمد عمومی وصولی \*\*

مرحله چهارم: به هنگام بستن این حساب مستقل در پایان سال مالی باید توازن زیر در گروه حساب برقرار باشد.

اداره کل اوراق بهادار \*\*

مخزن اوراق بهادار \*\*

تنخواه گردان اوراق بهادار \*\*

اوراق بهادار مصرفی \*\*

### گروه حساب مستقل اعتبارات ابلاغی

این گروه پس از اصلاح سیستم حسابداری دولتی مدون گردیده و تا قبل از اصلاح تحت عنوان کد فرعی در ردیفهای عمومی دولت در حسابهای دولتی اعمال می شد. بعبارت دیگر گروه حساب مستقل اعتبارات ابلاغی با جایگزینی خود به جای ردیفهای عمومی دولت و کدهای فرعی 'سیستم حواله و سرفصل حسابها را تغییر داد. تا قبل از اصلاح سیستم حسابداری دولتی' اعتبارات منظور شده در ردیفهای عمومی دولت هیچ ارتباطی به بودجه استانی به شرح جریان موافقتنامه نداشته و مازاد بر آن برای دستگاههای اجرایی محلی ارسال می گردید. اعتبارات کد فرعی نیز حالت اعتبارات ردیفهای عمومی را داشت.

برنامه ها یا طرحهایی هستند که جزء اهداف ملی دولت ها هستند و عملاً جنبه ملی دارند. این برنامه ها یا طرحها به علت اینکه باید در کل کشور یا در سطح گسترده به طور همزمان اجرا شوند باید تحت نظارت واحد قرار گیرند.

این نظارت واحد بدین معناست که دستگاه اجرایی مجری مرکزی با سازمان مدیریت در مرکز تبادل موافقتنامه می نماید و وجه مربوطه را نیز یکجا از خزانه داری کل دریافت می نماید. سپس براساس موافقتنامه 'سهم و مبلغ و وظیفه هر استان (دستگاه اجرایی زیرمجموعه محل) را به او ابلاغ می کند.

وجه سهم هر استان نیز از طرف دستگاه اجرایی ابلاغ کننده به حساب بانکی دستگاه اجرایی ابلاغ گیرنده واریز می شود. گیرنده ابلاغ بر اساس ابلاغ اعتباری که به وی داده شده 'وجه را در محل مجاز مصرف نموده و اسناد و مدارک هزینه/خرج را برای ابلاغ دهنده (در زمان قانونی و تعیین شده) ارسال می نماید.

مسئولیت ابلاغ گیرنده فقط در حد رعایت محل خرج بوده و مسئولیت جمع آوری حساب و هرگونه پاسخگویی بر عهده ابلاغ گیرنده می باشد. دریافت برگه ابلاغ اعتبار و ورود وجه به حساب بانکی ابلاغ گیرنده و هزینه کردن 'در دفاتر حسابداری دولتی ابلاغ گیرنده انعکاسهایی به شرح زیر دارد:

### عملیات حسابداری :

به هنگام دریافت فرم ابلاغی اعتبار توسط ابلاغ گیرنده: ( ثبتهای ۱۲۹ تا ۱۳۱)

اعتبار ابلاغی \*\*



دستگاه اجرایی \*\*

به هنگام دریافت فیش واریز به حساب بانکی:

بانک پرداخت ابلاغی \*\*

دریافتی ابلاغی \*\*

به هنگام بستن حسابها در پایان سال مالی ( و یا موعد مقرر قانونی )

دریافتی ابلاغی \*\*

بانک پرداخت ابلاغی \*\*

هزینه ابلاغی \*\*

✓ مانده بانک پرداخت ابلاغی باید در پایان سال مالی صفر باشد، پس در ثبت معکوس مانده مصرف نشده در پایان سال مالی به ابلاغ دهنده بازپس داده می شود.

✓ هزینه از محل ابلاغی دقیقاً همانند هزینه اعتبارات جاری/عمرانی انجام و از همان ثبت ها با پس وند ابلاغی استفاده می شود.

✓ نسخه اصل اسناد مالی شامل حواله فاکتور و... برای ابلاغ دهنده ارسال و یک نسخه کپی نزد ابلاغ گیرنده باقی می ماند.



#### ✱ گروه حساب مستقل سایر منابع

هر دستگاه اجرایی ممکن است علاوه بر محل های مختلف از قبیل اعتبارات استانی و ملی و ابلاغی خود از محل اعتبارات سایر دستگاههای اجرایی نیز دریافت و پرداخت داشته باشد. بدین صورت که موافقتنامه اعتبارات مربوطه توسط یک دستگاه اجرایی منعقد شده و وجه نقد مورد نیاز هم از خزانه دریافت می شود اما بنابر دلایل مختلف اجراء طرح به عهده ی دستگاه اجرایی دیگری واگذار می شود و دستگاه دوم فقط مسئولیت انجام خرج را بر عهده داشته و انجام مراحل موافقتنامه تا درخواست وجه از خزانه توسط دستگاه اجرایی اول صورت می گیرد.

هزینه اصلی هم در دفاتر دستگاه اجرایی اولیه ثبت می شود و دستگاه اجرایی دوم فقط انجام پرداخت طبق ضوابط اعلام شده را بر عهده دارد.

برای گروه حساب مستقل سایر منابع سال مالی مترتب نیست و مانده پایان سال بانک نیازی به برگشت به حسابهای خزانه ندارد و قابل انتقال به سال مالی جدید است.



#### ✱ عملیات حسابداری گروه حساب مستقل سایر منابع ( ثبتهای ۱۳۲ تا ۱۳۴ )

به هنگام دریافت وجه نقد توسط دستگاه اجرایی دوم ( گیرنده سایر منابع ) ثبت زیر در دفاتر ثبت می شود:

بانک پرداخت سایر منابع \*\*

دریافتی سایر منابع \*\*

به هنگام ارسال اسناد قطعی شده سایر منابع توسط دستگاه اجرایی دوم ( گیرنده سایر منابع ) به دستگاه اصلی:

دریافتی سایر منابع \*\*

اسناد ارسالی \*\*

بستن حسابها در پایان سال مالی توسط دستگاه اجرایی دوم (گیرنده سایر منابع)

اسناد ارسالی \*\*

دریافتی سایر منابع \*\*

پرداخت سایر منابع \*\*

بانک پرداخت سایر منابع \*\*

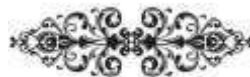


### ✽ شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل خانه های سازمانی

خانه های سازمانی به آن دسته از خانه های در اختیار دستگاه اجرایی گفته می شود که در اختیار کارمندانی که محل اولیه استخدام آنها محل خدمت فعالیتشان نیست و بومی منطقه هم محسوب نمی شوند قرار داده می شود.

اجاره بهای خانه های سازمانی طبق جدولی که به تصویب هیئت وزیران رسیده مشخص خواهد شد و ماهیانه از حقوق ساکنین خانه های سازمانی (کارمند) کسر و به حساب خاصی ریخته خواهد شد. مصرف وجوه حاصل از اجاره بها صرفا تعمیر و بازسازی خانه های مجاز است و نمی توان در امور دیگر حتی ساخت خانه های سازمانی استفاده کرد. همچنین هزینه برای خانه های سازمانی از محل سایر گروه حسابهای مستقل نیز ممنوع است.

سال مالی برای گروه حسابهای مستقل خانه های سازمانی وجود ندارد و مانده بانک در پایان سال فقط باید صفر گردد و نیازی به ارسال مانده بانک به حسابهای خزانه نیست زیرا بابت اینگونه وجوه از خزانه درخواست وجهی صورت نگرفته است و دریافت و پرداخت این گروه حساب نیز ارتباطی به بودجه کل کشور ندارد.



### ✽ شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل عامل ذیحساب

به استناد ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی عامل ذیحساب فردی است که به نمایندگی ذیحساب بخشی از وظایف ذیحساب را در محدوده منطقه جغرافیایی خاصی که امکان حضور ذیحساب مقدور نمی باشد به وی تفویض شده و اجراء می نماید. عامل ذیحساب باید کلیه دریافتی ها و پرداختیهای خود را در دفاتر ثبت و در پایان ماه تراز عملیات خود را تهیه و تحویل ذیحساب نماید. تفویض اختیار از طرف ذیحساب به عامل باعث سلب مسئولیت قانونی ذیحساب نمی شود و فقط عامل ذیحساب دریافت و پرداخت انجام داده و دفاتری را ثبت و صورتحساب ماهیانه به ذیحساب ارائه می دهد.

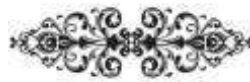
ذیحساب وجهی را با عنوان تنخواه گردان پرداخت به عامل خود می دهد و در مقابل عامل ذیحساب اسنادی را برای وی مسترد می کند. این اسناد هزینه ممکن است توسط ذیحساب پذیرفته شوند و یا واخواهی شوند. واخواهی به عنوان نپذیرفتن اسناد هزینه است که مثلا ممکن است اشکال در فاکتور و یا مواردی از اینگونه باشد. اسناد پذیرفته نشده باید تا پایان سال مالی (حداکثر) رفع واخواهی شوند و گرنه با عنوان کسری ابواب جمعی در پایان سال مالی حسابها بسته شده و عامل ذیحساب باید پاسخگو باشد.



### ✽ شرحی اجمالی بر گروه حساب مستقل هدایا

هدایا به آن دسته از وجوه و اموالی گفته می شود که خارج از بودجه دولتی و توسط اشخاص ثالث به حساب دستگاه اجرایی واریز و بصورت غیرنقدی اهدا شده باشد.

هدایایی که اهداء کننده هدف و محل مصرف اهدا را مشخص کرده باشد در گروه حساب های هدایای خاص طبقه بندی شده و در غیر اینصورت در گروه هدایای عام طبقه بندی می شود و طبق قوانین خود زیر نظر شورای مشارکتی هزینه می گردد. به موجب قوانین دستگاه های اجرایی مجاز به دریافت هدیه مشخص شده اند و طبق قانون محاسبات عمومی و بخشی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور نام آنها مشخص است و به غیر از آنان هرگونه دستگاه اجرایی گیرنده هدایا مختلف خواهد بود.



### ❁ فرآیند ارائه و رسیدگی صورتحساب ماهانه و نهایی و اعلام وصول:

شامل:

ارائه صورتحساب از ذیحسابی دستگاههای اجرایی، ثبت و ارسال نامه اعلام وصول صورتحساب به دستگاه محلی مربوط و نیز ارسال رونوشت به دیوان محاسبات استان جهت اطلاع، تهیه گزارش وخواهی حسب نیاز و پیگیری های لازم تا حصول نتیجه موارد وخواهی شد توسط حسابرسان، بایگانی صورتحسابهای رسیدگی و رفع وخواهی شده توسط حسابرسان، ارسال یک نسخه از صورتحساب نهایی به اداره کل تمرکز حسابها و پیگیری لازم جهت رفع وخواهی احتمالی توسط اداره کل مزبور



### ❁ مدارک مورد نیاز صورتحساب ماهانه اعتبارات هزینه و تملک داراییهای سرمایه ای:

مطابق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کلیه دستگاههای اجرایی استان صورتحساب ماهانه هر ماه را لغایت پایان ماه بعد با امضاء های مجاز تکمیل و در یک نسخه شامل مدارک ذیل به خزانه معین استان ارسال نمایند.

- ✓تراز هشت ستونی حسابهای کل
- ✓خلاصه حسابهای دریافتی، پرداختی و موجودی
- ✓تصویر موافقت نامه و اصلاحی آن
- ✓تصویر درخواست وجه های انجام شده
- ✓تصویر ابلاغ تخصیص اعتبار
- ✓تصویر نامه های ابلاغ اعتبار از مرکز
- ✓صورتحساب بانکی کلیه حسابهای قابل برداشت و غیر قابل برداشت و صورت مغایرتهای بانکی حسب مورد
- ✓تأییدیه خزانه تمرکز وجوه درآمدهای عمومی و اختصاصی ماهانه
- ✓تأییدیه خزانه تمرکز وجوه سپرده ماهانه
- ✓تأییدیه خزانه تمرکز وجوه در آمد خانه های سازمانی، چکهای بین راهی، وجوه فاقد مشخصات ماهانه
- ✓صورتحساب ریز سپرده های دریافتی و استرداد شده به تفکیک سپرده گذاران
- ✓صورتحساب وضعیت ماهانه اوراق بهادار
- ✓صورتحساب ریز کلیه حسابهای مندرج در تراز عملیات که در ماه مورد نظر عملیات داشته اند.
- ✓تصویر نامه های ابلاغ سایر منابع
- ✓تأییدیه کسور بازنشستگی ارسالی

### ❁ مدارک مورد نیاز صورتحساب نهایی اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای:

مطابق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کلیه دستگاههای اجرایی استان صورتحساب نهایی عملکرد اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای خود را به همراه امضاءهای مجاز تکمیل و در دو نسخه شامل مدارک ذیل به معاونت هزینه و خزانه معین استان - تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری ارسال نمایند.

- ✓تراز باز عملیات همراه با امضاءهای مجاز
- ✓تراز بسته عملیات (تراز هشت ستونی) همراه با امضاءهای مجاز
- ✓تصاویر کلیه موافقتنامه های مبادله شده با سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان
- ✓تصاویر نامه ابلاغ تخصیص اعتبار
- ✓تصویر تاییدیه دریافتی از خزانه معین
- ✓تصویر تاییدیه برگشتی مانده وجوه مصرف نشده به خزانه معین
- ✓صورت خلاصه هزینه های انجام شده به تفکیک ردیف های عمومی و فصول هزینه و طرح
- ✓تصویر صورت حساب بانکی و صورت مغایرت کلیه حسابهای بانکی ذیحسابی
- ✓صورت ریز کلیه سرفصلهای تراز عملیات
- ✓روکش تراز
- ✓فرمهای عملکرد اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای
- ✓تصویر نامه های ابلاغ اعتبار نقدی از مرکز
- ✓تاییدیه خزانه تمرکز وجوه سپرده
- ✓یادداشتهای پیوست صورت های مالی
- ✓تصاویر نامه های ابلاغ سایر منابع
- ✓صورت خلاصه اعتبارات بر مبنای فصل و طرح

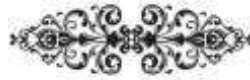


#### ✽ مدارک مورد نیاز صورتحساب نهایی اعتبارات هزینه:

مطابق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کلیه دستگاههای اجرایی استان صورتحساب نهایی عملکرد اعتبارات هزینه ای خود را به همراه امضاءهای مجاز تکمیل و در دو نسخه شامل مدارک ذیل به معاونت هزینه و خزانه معین استان - تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری ارسال نمایند

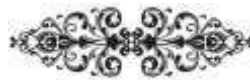
- ✓تراز باز عملیات همراه با امضاءهای مجاز
- ✓تراز بسته عملیات (تراز هشت ستونی) همراه با امضاءهای مجاز
- ✓تصاویر کلیه موافقتنامه های مبادله شده با سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان
- ✓تصاویر نامه ابلاغ تخصیص اعتبار
- ✓تصویر تاییدیه دریافتی از خزانه معین
- ✓تصویر تاییدیه برگشتی مانده وجوه مصرف نشده به خزانه معین
- ✓صورت خلاصه هزینه های انجام شده به تفکیک ردیف های عمومی و فصول هزینه و برنامه
- ✓تصویر صورت حساب بانکی و صورت مغایرت کلیه حسابهای بانکی ذیحسابی
- ✓صورت ریز کلیه سرفصلهای تراز عملیات
- ✓روکش تراز
- ✓فرمهای عملکرد اعتبارات هزینه
- ✓تصویر نامه های ابلاغ اعتبار نقدی از مرکز
- ✓تاییدیه خزانه از بابت درآمدها و سپرده

- ✓ تصاویر نامه های ابلاغ سایر منابع
- ✓ صورت خلاصه اعتبارات بر مبنای برنامه وفصل
- ✓ تصویر تاییدیه کسور بازنشستگی از سازمان بازنشستگی کشوری



#### ❁ فرمهای مورد نیاز اعتبارات هزینه ای (جاری)

- ۱- صورت حساب منابع
- ۲- وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل اعتبارات هزینه اختصاصی
- ۳- وضعیت پرداخت های غیر قطعی سنوات قبل
- ۴- خلاصه عملکرد اعتبارات خارج از شمول هزینه بر حسب فصول هزینه
- ۵- خلاصه عملکرد اعتبارات خارج از شمول هزینه بر حسب برنامه وردیف متفرقه
- ۶- وضعیت اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال های قبل
- ۷- وضعیت پیش پرداخت سنواتی ما به التفاوت نرخ ارز
- ۸- گزارش عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب فصول هزینه
- ۹- صورت خلاصه اعتبارات هزینه بر حسب فصول هزینه
- ۱۰- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی
- ۱۱- گزارش عملکرد اعتبارات تملک دارایی های مالی (تعهدات اعتبارات هزینه)
- ۱۲- گزارش عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب برنامه
- ۱۳- تراز گروه حسابها (اعتبارات هزینه)



#### ❁ فرمهای مورد نیاز اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای

- ۱- خلاصه عملکرد اعتبارات خارج از شمول تملک داراییهای سرمایه ای بر حسب فصول سرمایه ای
- ۲- وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل
- ۳- خلاصه عملکرد اعتبارات خارج از شمول تملک دارایی های سرمایه ای بر حسب طرح و ردیف متفرقه
- ۴- وضعیت پرداخت های غیر قطعی سنوات قبل
- ۵- گزارش عملکرد اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای بر حسب فصول سرمایه ای
- ۶- گزارش عملکرد اعتبارات تملک دارایی های مالی (تعهدات اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای)
- ۷- گزارش عملکرد اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای اختصاصی بر حسب طرح
- ۸- صورت خلاصه اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای بر حسب فصول سرمایه ای
- ۹- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی
- ۱۰- وضعیت اسناد هزینه وخواهی شده و کسری ابواب جمعی سالهای قبل
- ۱۱- وضعیت پیش پرداخت سنواتی ما به التفاوت نرخ ارز
- ۱۲- تراز گروه حسابها (اعتبار تملک دارائی های سرمایه ای)



❁ نکات مهم در ارسال صورتحسابهای دستگاه های اجرایی:

- ۱- استفاده از سرفصلهای استاندارد در تراز عملیات به ترتیب گروههای مستقل حساب مطابق روکش تراز در صورت حساب نهایی .
- ۲- ضمائم تراز عملیات براساس ترتیب سرفصلهای مندرج در صورت حساب ضمیمه گردد.
- ۳- تهیه و ارسال صورت حساب تملک دارائیهای سرمایه ای در یک نسخه به اداره تمرکز و تلفیق حسابهای استان، ضمناً یک نسخه از آخرین اصلاحات بروی حساب نهایی پس از ارسال به این سازمان، به اداره کل دیوان محاسبات ارسال گردد.
- ۴- تهیه و تکمیل فرم روکش تراز از روی تراز.
- ۵- انضمام صورت ریز سرفصلهای دریافتی، پرداختی و مانده موقت و تهیه فرم های عملکردی تملک دارائیهای سرمایه ای براساس طرح و فصل و صورت خلاصه کسورات وصولی طبق منابع دریافت (مالیات، بیمه و...)
- ۶- انضمام گواهی موجودی کلیه حسابهای بانکی ممهور به تایید بانک در تاریخ نهایی تهیه صورت مغایرت همراه با درج عنوان حساب و همچنین صورت ریز چکهای بین راهی با مشخصات شماره چک، تاریخ چک، مبلغ چک و نام گیرنده چک. در ضمن وجوه چکهای بین راهی که از تاریخ سررسید آن شش ماه گذشته بایستی سریعاً بحساب خزانه واریز گردد.
- ۷- لازم است فرمهای عملکرد و ضمائم مورد نیاز حساب نهایی به ترتیب ذیل بعد از تراز عملیات و روکش تراز و اجرای بند ۵ فوق ضمیمه صورت حساب گردد:

#### ۷-۱) اعتبارات استانی :

- الف) تخصیص دوازده ماهه استانی (آخرین تخصیص) - انضمام تاییدیه های واگذاری دارائی های مالی یکساله، واگذاری دارائیهای سرمایه ای یکساله و درآمدهای عمومی یکساله، خزانه تمرکز وجوه سپرده، دریافتی از خزانه بابت اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای، دریافتی بابت ردیفهای عمومی، برگشتی اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای، برگشتی ردیفهای عمومی، برگشتی اعتبارات ابلاغی، واریزیهای نقدی، وجوه نامشخص، چکهای بین راهی
- ب) بترتیب ابتدا اولین و آخرین موافقتنامه (صفحه اول و فرم ۱ و ۴ و موافقتنامه) - ضمیمه نمودن فرمهای عملکرد به ترتیب فرم ۱۲ و فرم ۴ (براساس طرح و فصل) و فرم ۶ (در صورت استفاده از خارج از شمول) به تفکیک طرح و فرم ۸ (پرداختیهای غیر قطعی سنوات قبل) و فرم ۹ (درآمد) و فرم ۵ (تملک دارائیهای مالی).



#### ❁ رسیدگی صورتحسابهای دستگاههای اجرائی استان توسط اداره تمرکز و تلفیق حسابها

رسیدگی و کنترل بر اجرای صحیح روشها و ثبتهای حسابداری، کنترل صورتحسابهای نهایی دستگاههای اجرایی استان، ارسال نسخه کامل و جامع آن به اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری که در نهایت منجر به تهیه گزارش عملکرد کلیه دستگاههای اجرایی می شود و همچنین تلفیق حسابهای استان و تهیه و تنظیم گزارش عملکرد بودجه استان جهت استفاده مراجع ذیصلاح هدف این اقدام میباشد.

مراحل و شرح اقدامات مربوطه چنین است:

- ۱- وصول صورتحساب ماهانه و نهایی اعتبارات هزینه یا اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای به انضمام کلیه مدارک پیوستی
- ۲- ارجاع صورتحسابهای واصله به حسابرسان جهت بررسی به منظور کنترل و صحت اطمینان از کامل بودن آنها
- ۳- ارجاع صورتحسابهای واصله به متصدی دفتر جهت ثبت در دفتر ثبت
- ۴- ثبت در رایانه (جهت تهیه آمارهای مورد لزوم) و صدور اعلام وصول
- ۵- ارسال نامه اعلام وصول صورتحساب به دستگاه اجرائی محلی مربوط
- ۶- رسیدگی توسط حسابرسان بجهت حصول اطمینان از حسابهای واصله از نظر رعایت دستورالعملها و بخشنامه های صادره، سرفصلهای حساب، برقراری موازنه حسابهای مستقل، طبقه بندی صحیح درآمدها و اعتبارات براساس عناوین و تقسیمات مندرج در قانون بودجه و نحوه انعکاس آنها در صورتهای مالی، بررسی و کنترل صورت مغایرت بانکی و همچنین سایر ضمائم مربوط در صورتحسابها و در نهایت تهیه موارد واخواهی صورتحساب

- ۷- اعلام واخواهی کتبی یا رفع موارد اشکال از طریق مذاکره با ذیحسابیها
- ۸- تهیه گزارش واخواهی حسب نیاز و پیگیریهای لازم تا حصول نتیجه درخصوص موارد واخواهی شده، توسط حسابرسان
- ۹- ارسال یک نسخه از صورتحساب نهایی به اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری جهت تهیه گزارش عملکرد کل دستگاههای اجرایی
- ۱۰- بایگانی نسخه دوم صورتحسابهای رسیدگی و رفع واخواهی شده.
- ۱۱- پیگیریهای لازم جهت رفع واخواهی های احتمالی توسط اداره کل مزبور
- ۱۲- انتقال اطلاعات صورتحسابهای نهایی به سیستم رایانه ای ارائه شده توسط اداره کل تمرکز و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری.
- ۱۳- تهیه و تنظیم گزارش عملکرد بودجه دستگاههای اجرایی استان.



### ❁ بستن حسابها در پایان سال مالی

بستن حسابهای مالی در پایان هر دوره مستلزم رعایت ترتیبات خاصی است که انجام آنها به تهیه ترازها و گزارشهای مالی مربوطه منتهی خواهد گردید. بعلت توجه و شمول کامل گزارشهای مالی به واقعیتها و انعکاس اثرات کلیه وقایع مالی دوره موردنظر در آنها، مبنای سنجش اقدامات انجام شده، اتخاذ تصمیم لازم در مورد برنامه ریزی و همچنین تعیین خط مشی های جدید طی دوره مالی آینده خواهند بود.

صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور صورتحسابی است که ارقام مربوط به کلیه درآمدهای قطعی وصول شده و هزینه های قطعی و غیر قطعی انجام یافته را بر طبق عناوین و تقسیمات مندرج در قانون بودجه سال مربوط و اصلاحات قانونی آن به نحوی نشان دهد که امکان مقایسه ارقام پیش بینی شده با عملکرد واقعی فراهم آید

صورت گردش نقدی خزانه حاوی اطلاعات زیر نیز بایستی در جداول جداگانه های تنظیم و ضمیمه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور گردد :

الف : دریافتهای خزانه شامل :

۱- موجودی اول سال خزانه.

۲- درآمدهای وصولی سال مورد عمل بودجه.

۳- سایر منابع تامین اعتبار.

۴- واریز پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل.

ب پرداختهای خزانه شامل :

۱- هزینه های سال مورد عمل بودجه.

۲- پیش پرداختها و علی الحسابها.

۳- پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل که به هزینه قطعی منظور شده.

۴- موجودی آخر سال خزانه.

و همچنین صورت وضعیت اقلام سنواتی حاوی اطلاعات زیر :

۱- پیش پرداختها و علی الحسابهای انتقالی از سنوات قبل.

۲- هزینه محل پیش پرداختها یا علی الحسابهای سنوات قبل جمعی و خرجی.

۳- واریز نقدی پیش پرداخت‌ها یا علی الحسابهای سنوات قبل.

۴- مانده پیش پرداخت‌ها و علی الحسابهای سنوات قبل.

۷- صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا واحدهای تابعه دستگاههای مذکور در شهرستان و استان، صورتحسابی است که گردش و نتیجه فعالیت‌های مالی یک ماه را نشان می‌دهد.

۷- حساب نهایی وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا واحدهای تابعه دستگاههای مذکور در شهرستان و استان حسابی است که علاوه بر نشان دادن گردش فعالیت‌های مالی یکساله، حاصل عملیات مربوط به بستن حسابهای موقت و همچنین انتقال مانده حسابهای دائمی به سال بعد را منعکس نماید.

۷- حساب سالانه نهادهای انقلاب اسلامی و سایر دستگاههای که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند حسابی است که علاوه بر نشان دادن گردش و نتیجه فعالیت‌های مالی یک ساله دستگاههای مذکور از محل درآمد اختصاصی منظور در بودجه و اعتبارات جاری و عمرانی دریافتی از محل درآمد عمومی، حاصل عملیات مربوط به بستن حسابهای موقت و انتقال مانده حسابهای دائمی به سال بعد را منعکس نماید.

۷- کلیه وزارت خانه ها و موسسات دولتی و واحدهای تابعه آنها در شهرستان و استان مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی هر سال مالی را در مواعد مقرر در بند الف ماده دو قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب در سه نسخه که طبق مفاد این آیین نامه هر سه نسخه آن به انضاء های مجاز رسیده باشد تهیه و تنظیم و به شرح زیر اقدام نمایند :

الف - نسخه اول صورتحسابهای دریافت و پرداخت ماهانه و حساب نهایی به انضمام اصل اسناد و مدارک به ترتیب مقرر در ماده ۴۰ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب یازدهم بهمن ماه ۱۳۶۱ و دستورالعمل های مربوط جهت حسابرسی و یا رسیدگی موضوع قانون اصلاح قانون و مقررات دیوان محاسبات کشور مصوب پانزدهم تیر ماه ۱۳۶۲ توسط دستگاه مربوط نگهداری می شود و مراتب را به دیوان محاسبات کشور اعلام نماید . نحوه تحویل صورتحسابها و حساب نهایی و اسناد و مدارک منضم به آن توسط دیوان مذکور تعیین خواهد شد .

ب نسخه دوم صورتحسابهای دریافت و پرداخت ماهانه و حساب نهایی به انضمام مدارکی که وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می نماید در مواعد مقرر به وزارت مذکور ارسال می گردد .

ج - نسخه سوم صورتحسابهای دریافت و پرداخت ماهانه و حساب نهایی به عنوان سابقه در بایگانی ذیحسابیها نگهداری می شود .

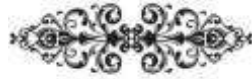
۷- در اجرای تکالیف مقرر در ماده ۲ قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب و ماده ۱۶ آیین نامه کلیه دستگاههای اجرایی که طبق قانون محاسبات عمومی دارای ذیحساب هستند مکلفند امکانات تشکیلاتی و پرسنلی لازم را به منظور نگهداری و تنظیم حسابها در اختیار ذیحسابان قرارداده و با تشریک مساعی لازم موجبات انجام به موقع تنظیم حساب دستگاه مربوط را فراهم نمایند .

۷- وزارت برنامه و بودجه مکلف است حداکثر تا پایان خردادماه هر سال اطلاعات مربوط به بودجه اصلاح شده اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی سال قبل کلیه دستگاههای اجرایی را جهت بررسی و تطبیق با ارقام بودجه مندرج در حساب نهایی دستگاههای اجرایی به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور ارسال نماید .

۷- وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور هر سال را حداکثر تا پانزدهم آذرماه سال بعد تنظیم و جهت تایید به هیات وزیران تسلیم نماید .



۷ هیات وزیران حداکثر ظرف مدت یک ماه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را بررسی و پس از تایید به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال می نماید تا از طریق وزارت مذکور در مهلت مقرر در ماده یک قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب به دیوان محاسبات کشور تسلیم گردد .



❁ اطلاعاتی در مورد ضmann اسناد و تنظیم حسابها - اسناد خرید کارپردازی

در اسناد مالی مربوط به خریدهای کارپرداز باید نکات زیر رعایت شده و ضmann موجود باشد:

۱ - نماینده اسناد (فهرست هزینه های کارپردازی)

۲ - دستور پرداخت یا حواله

۳ - سند هزینه رسمی

۴ - درخواست خرید کالا یا انجام خدمات با امضاهای مجاز

۵ - فاکتور "خرید کالا یا انجام خدمات" با مشخصات زیر :

الف - فاکتور باید خوانا و بدون خدشه و قلم خوردگی باشد .

ب - نوع و مشخصات کامل و مارک کالا باید در فاکتور ذکر گردد .

ج - تعداد یا مقدار کالا باید در فاکتور ذکر گردد .

د - قیمت جزء و کل باید در فاکتور ذکر گردد .

ه - فاکتور باید دارای سربرگ یا مهر باشد .

و - نام فروشنده و خریدار ذکر شده باشد .

ز - تاریخ داشته باشد .

ح - دارای آدرس و تلفن فروشنده باشد .

ط - فاکتور باید دارای امضای فروشنده باشد .

ی - فاکتور باید توسط کارپرداز مهر و امضا گردد .

ک - فاکتور باید دارای مهر نازلترین قیمت باشد .

ل - شماره ردیف فهرست روی فاکتور قید گردد .

۶ - قبض انبار با مشخصات زیر:

الف - دارای شرح و مشخصات کامل و تعداد یا مقدار باشد .

ب - خوانا و بدون خدشه و قلم خوردگی و لاک گرفتگی باشد .

ج - دارای شماره و تاریخ و امضا تحویل دهنده کالا به انبار و انبار دار باشد .

د - از ادغام چند فاکتور با تاریخ های متفاوت در یک قبض انبار خودداری شود .

۷ - حواله انبار با رعایت نکات ذیل :

الف - با عنایت به اینکه حواله انبار در هنگام خروج کالا از انبار صادر می گردد اگر تا تاریخ تنظیم سند از سوی کارپرداز

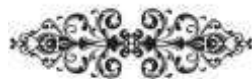
کالا از انبار خارج شده بود وجود حواله انبار الزامی می باشد .

ب - حواله انبار بایستی دارای شرح و مشخصات کامل کالا مقدار یا تعداد و قیمت باشد .

ج - خوانا و بدون خدشه و قلم خوردگی و لاک گرفتگی باشد .

د - دارای شماره و تاریخ امضاء تحویل دهنده و تحویل گیرنده باشد .

- ه - شماره برچسب اموال در مورد کالاهای غیر مصرفی بالای قیمت مشخص شده در بخشنامه های مربوطه می بایست روی حواله انبار قید گردد.
- ۸ - فرم اطلاعات خدمات مالیاتی
- ۹ - رسید گیرنده وجه
- ۱۰ - سه برگ استعلام بها که فاکتور خرید معادل پایین ترین استعلام بها باشد. ( برای مثال هیات وزیران در سال ۱۳۹۰ معاملات متوسط را از ۵۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال تا ۵۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال تعریف نموده اند. )
- ۱۱ - صورتجلسه استعلام بها جهت ثبت سه فقره استعلام بها در مورد معاملات متوسط
- ۱۲ - برای خرید کالاها و خدماتی که مبلغ آنها بیش از تنخواه گردان کارپردازی ( یعنی معاملات متوسط و بزرگ که مبلغ آن نیز همه ساله از سوی هیات وزیران تعیین می گردد. ) باشد می بایست با درخواست کارپردازی چک در وجه فروشنده صادر و رسید چک با مشخصات کامل نیز باید ضمیمه گردد. در این صورت بدیهی است دیگر نیازی به رسید گیرنده وجه که در بند ۹ ذکر گردید نمی باشد.
- ۱۳ - قبوض آب، برق، گاز و تلفن در صورت داشتن بدهی قبلی قبض قبلی که پرداخت نشده است می بایست ضمیمه گردد.
- ۱۴ - در برگ سوخت خودرو و تعویض روغن موتور شماره کیلومتر قبلی و فعلی خودرو و ضوابط مربوطه رعایت شود.
- ۱۵ - از کلیه دستمزدهای پرداختی ( اجرت ) ۵٪ مالیات می بایست کسر گردد و فیش مالیات می بایست ضمیمه گردد. ( در یک سند می توان کلیه مالیاتها را طی یک فیش پرداخت نمود. )
- ۱۶ - صورتجلسه تحویل کالا در مورد کالاهایی که مستقیماً به پای کار ارسال می گردند و به اعتبار این صورتجلسه قبض انبار و حواله انبار صادر می گردد. ( مانند نفت گاز و نفت و ... )
- ۱۷ - صورتجلسه نصب در مورد کالاهای نصبی مانند چراغ و شیشه و لوازمی که در خودرو نصب می شود با امضای رئیس یا مقام تفویض شده از جانب وی، کارپرداز، استفاده کننده و امین اموال و به اعتبار این صورتجلسه قبض انبار و حواله انبار صادر می گردد.
- ۱۸ - تصویر برگ ثبت نام موقت مالیات بر ارزش افزوده در مورد فاکتورهایی که مبلغ مالیات بر ارزش افزوده در آن ذکر شد باشد.
- ۱۹ - تصویر تأییدیه شورای انفورماتیک فروشگاه در مورد تجهیزات رایانه ای
- ۲۰ - صورتجلسه برگزاری مناقصه و قرارداد منعقد در مورد معاملات یزرگ ( در سال ۱۳۹۰ قراردادهای بالای ۵۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال معاملات بزرگ تعریف شده اند. )
- ۲۱ - طبق مصوبه شماره ۱۴۵۳۵۹/ت/۴۷۳۶۴ مورخ ۱۳۹۰/۷/۲۳ هیات وزیران خرید کالاهای خارجی ( اعم از کالای ساخته شده، قطعات، ملزومات، تجهیزات و غیره تحت هر عنوان ) دارای نمونه و یا مشابه تولید داخلی توسط تمامی دستگاه های دولتی ممنوع می باشد.
- تبصره - در موارد ضروری و اجتناب ناپذیر، خرید کالاهای یاد شده با پیشنهاد دستگاه اجرایی ذیربط و تصویب هیات وزیران مجاز می باشد.
- ۲۲ - طبق بند ۱۰ مصوبه شماره ۱۹۰۳۲/ت/۴۲۳۷۹ مورخ ۸۸/۱۲/۱ کلیه دستگاههای دولتی مکلفند از ابتدای سال ۱۳۸۸ بر اساس آئین نامه نظام مالی طبقه بندی و خدمات شناسه کالا و خدمات (ایران کد) خرید های بزرگ و متوسط خود را به ترتیب زمان مندرج در اطلاعیه های وزارت بازرگانی با کد شناسه ملی کالا (ایران کد) انجام دهند.



#### ❁ دارایی ثابت و استهلاک در حسابداری دولتی

در حسابداری دولتی برای ثبت داراییهای ثابت معمولاً از یکی از روشهای زیر استفاده می شود:

- ۱) روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب هزینه
- ۲) روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب ترازنامه ای داراییهای ثابت
- ۳) روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب هزینه از یکسو و انعکاس دارایی ثابت در ترازنامه از سوی دیگر
- ۴) روش ثبت دارایی در گروه حساب دارایی های عمومی

۱- روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب هزینه: عدم انعکاس ارزش ویژه و مازاد تخصیص نیافته واقعی سازمان دولتی در ترازنامه آن در نتیجه عدم ثبت دارایی های ثابت یکی از معایب اصلی این روش تلقی می گردد. به علاوه استفاده از این روش سبب می گردد قیمت تمام شده برنامه ها، طرحها و فعالیتهای سازمانهای دولتی شامل هزینه استهلاک دارایی های ثابت نباشد. در وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران برای ثبت قیمت تمام شده دارایی های ثابت متعلق به حسابهای مستقل برای وجوه دولتی از این روش استفاده می شود.

۲- روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب ترازنامه ای داراییهای ثابت: از این روش معمولاً جهت ثبت دارایی های ثابت متعلق به حسابهای مستقل برای وجوه سرمایه ای و برخی از حسابهای مستقل برای وجوه امانی استفاده می شود.

۳- روش منظور نمودن قیمت تمام شده دارایی به حساب هزینه از یکسو و انعکاس دارایی ثابت در ترازنامه از سوی دیگر: در این روش که ترکیبی از دو روش بالاست قیمت تمام شده دارایی های ثابت از یک طرف به بدهکار حساب هزینه و بستانکار حساب بانک یا حسابهای پرداختنی و از طرف دیگر به بدهکار حساب دارائی ثابت و بستانکار حساب مازاد تخصیص نیافته منظور می گردد. در این روش امکان ثبت هزینه استهلاک وجود ندارد زیرا قیمت تمام شده دارایی های ثابت در دوره دوره خرید به حساب هزینه منظور شده است. بنابراین تقلیل تدریجی ارزش دارایی های ثابت را می توان فقط با بستانکار نمودن مستقیم دارایی های مذکور و بدهکار نمودن مازاد تخصیص نیافته حساب مستقل نشان داد.

۴- روش ثبت دارایی در گروه حساب دارایی های عمومی: طبق این روش که بیشتر از سایر روشها مورد تایید انجمنها و کمیته های بین المللی حسابداری دولتی است قیمت تمام شده دارایی ثابت خریداری شده از محل اعتبارات مصوب حسابهای مستقل برای وجوه دولتی از یک طرف در دفاتر حسابداری حساب مستقل مذکور به بدهکار حساب هزینه و بستانکار حساب بانک یا حسابهای پرداختنی و از طرف دیگر در دفاتر گروه حساب داراییهای ثابت عمومی به بدهکار حساب دارایی ثابت و بستانکار حساب مستقل وجوه دولتی مربوط منظور می گردد.

#### دلایل مخالفین ثبت استهلاک برای دارایی ثابت:

۱) منظور نمودن هزینه استهلاک برای داراییهای ثابت اصولاً در رابطه با موسسات بازرگانی لازم می شود که باید سود ویژه هر دوره مالی خود را از طریق مقایسه هزینه ها با درآمد واقعی همان دوره تعیین نمایند. در صورتی که در سازمانهای دولتی که هدف اصلی آنها ارائه خدمات به مردم است ارتباط دادن هزینه های تحقق یافته یا درآمدهای شناسایی شده در هر دوره مالی ضروری تلقی نمی گردد.

۲) سازمانهای دولتی غیرانتفاعی معمولاً هزینه های خرید و هزینه های جایگزینی داراییهای ثابت اساسی خود را از محل اعتبارات مصوب تامین می نمایند. بنابراین در این سازمانها اصولاً نیازی به ذخیره نمودن بخشی از درآمدهای هر دوره مالی تحت عنوان هزینه استهلاک وجود ندارد.

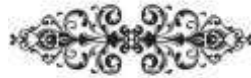
۳) روند افزایش ارزش بازار دارایی های ثابت به علت تورم موجود اغلب سریعتر از استهلاک آنها می باشد.

۴) ثبت استهلاک دارایی های ثابت موجب پیچیدگی حسابها و صورتهای مالی حسابهای مستقل می گردد بنابراین اگر هدف خاصی از محاسبه استهلاک سالانه وجود نداشته باشد دلیل موجهی برای این کار وجود ندارد.

۵) با توجه به اینکه در اغلب سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی از روش تعهدی کامل استفاده نمی شود منظور نمودن هزینه استهلاک که یک هزینه غیرنقدی است صحیح به نظر نمیرسد.

۶) در سازمانهای دولتی غیرانتفاعی شرط لازم برای انجام هر هزینه تامین اعتبار آن می باشد. بنابراین منظور نمودن هزینه استهلاک به علت پیش بینی نشدن اعتبار برای آن غیرممکن است.

۷) در سازمانهای دولتی منظور نمودن ذخیره استهلاک سالانه برای داراییهای ثابت وقتی مفید خواهد بود که در هر سال مبلغی وجه نقد معادل ذخیره مذکور به منظور جایگزینی داراییها در سالهای بعد، از وجوه جاری سازمان کنار گذاشته شود، که انجام این کار در اغلب سازمانهای دولتی مغایر با قوانین و مقررات بودجه ای می باشد.



### ❁ موارد لزوم ثبت هزینه استهلاک برای داراییهای ثابت:

- ۱) در آن گروه از سازمانهای دولتی که تعیین قیمت تمام شده واقعی کالا و خدمات آنها مورد نیاز است.
- ۲) در آن گروه از سازمانهای دولتی که ناگزیر می باشند هزینه های جایگزینی تمام یا قسمتی از داراییهای ثابت خود را از محل درآمدهای خود تامین نمایند
- ۳) در آن گروه از سازمانهای دولتی که مانند موسسات بازرگانی خصوصی خدمات و کالاهای خود را به مردم می فروشند.
- ۴) آن گروه از سازمانهای دولتی که به صورت بازرگانی اداره می شوند و باید صورتهای مالی خود را بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری نمایند.



### ❁ تفاوت حسابرس و ممیز و ذیحساب

حسابرس:

حسابرس یا حسابرس مستقل فرد یا موسسه صلاحیتداری است که مسئولیت نهایی حسابرسی صورتهای مالی را به عهده می گیرد و دفاتر، اسناد و مدارک واحد مورد رسیدگی را حسابرسی و درباره مطلوبیت ارائه و قابلیت اعتماد صورتهای مالی آن واحد، بر اساس ضوابط حرفه ای، اظهار نظر می کند. در موارد ارائه خدمات مرتبط، حسابرس، الزاما فرد یا موسسه ای نیست که حسابرسی صورتهای مالی واحد اقتصادی را بر عهده دارد

امروزه، دامنه وظایف حسابرس، گسترش یافته است و علاوه بر حسابرسی معاملات تکمیل شده و صورتهای مالی، حسابرسی جامع و بررسی و ارزیابی پیش بینی های مالی و نظایر آن را نیز در بر می گیرد.

احراز صلاحیت حرفه ای حسابرس مستلزم تحصیلات دانشگاهی، تجربه در حد مقرر و گذراندن امتحانات حرفه ای است که توسط مجامع حرفه ای به عمل می آید. در ایران پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران فرد یا موسسه ای خواهد توانست از عنوان (حسابدار رسمی - حسابرس مستقل) استفاده کند که بر اساس آیین نامه (( تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان )) موضوع ماده واحده قانون (( استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح بعنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۵ )) انتخاب شود و اساسنامه، آیین نامه ها و سایر ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران را بپذیرد و به عضویت جامعه مزبور در آید و بطور تمام وقت، به ارائه خدمات تخصصی و حرفه ای اشتغال ورزد.

ذی حساب:

ذی حساب فردی است که در استخدام وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در یک واحد دولتی یا وابسته به دولت مستقر می باشد تا به کلیه هزینه ها و درآمد ها نظارت کامل داشته باشد. تمامی هزینه ها در موسسات دولتی و وابسته به دولت زیر نظر این شخص صورت می گیرد. در واقع ذی حساب باید اجازه انجام هزینه را به موسسه بدهد تا موسسه بتواند هزینه را انجام دهد. ذی حساب فرد مستقلی از موسسه است و از موسسه ای که در آن فعالیت دارد حقوق دریافت نمی کند. براساس قانون جدید دیوان محاسبات ۱۳۶۶ و ۱۳۷۰ ذی حساب حتما مستخدم اداره دارایی نیست، می تواند دراستخدام موسسه ای که دران خدمت می کندباقی بماند ولی حکم او ازسوی اداره دارایی تایید می گردد

ممیزی مالیاتی:

ممیزی مالیاتی فردی است که در استخدام وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد و دفاتر موسسات را مورد بررسی قرار می دهد تا مطابق با درآمد ها و هزینه های موسسه مالیات وضع کند . ممیز مالیاتی لزوما وارد موسسه نمی شود بلکه موسسه وظیفه دارد تا دفاتر را تسلیم ممیزی نماید . فرد ممیز یک شخصیت کاملا مجزای از موسسه است و کلیه حقوق خود را از وزارت امور اقتصادی و دارایی دریافت می کند .

**حال با تعریف سه مورد بالا بهتر می توان تفاوت های این سه موضوع را بررسی کرد .**

**به طور کلی این تفاوت ها عبارتند از:**

- ۱ - ممیزی مالیاتی و ذی حساب یک فرد هستند ولی حسابرس می تواند یک فرد یا موسسه باشد .
- ۲ - ذی حساب در موسسه بطور دائم مستقر می باشد . حسابرس برای مدت کوتاهی در موسسه مستقر می شود . ولی ممیز مالیاتی لزوما وارد موسسه نمی شود .
- ۳ - ذی حساب و ممیزی مالیاتی هر دو در استخدام وزارت امور اقتصادی و دارایی هستند . اما حسابرس یک شخصیت کاملا مستقل می باشد .
- ۴ - ذی حساب و ممیزی مالیاتی حقوق خود را از موسسه ای که در آن فعالیت می کنند دریافت نمی کنند . اما حسابرس حقوق انجام خدماتش را از موسسه مزبور دریافت می کند .
- ۵ - ذی حساب در موسسات دولتی و وابسته به دولت مستقر شده و فعالیت دارد . ولی درباره حسابرس و ممیز مالیاتی لزوما این مسئله صادق نیست .



### ❁ صورت مغایرت بانکی

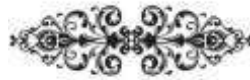
**تهیه صورت مغایرت بانکی به سه روش انجام می پذیرد:**

- شیوه اول: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده حساب جاری طبق دفاتر سازمان
- شیوه دوم: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده حساب جاری طبق صورت حساب بانک
- شیوه سوم: تهیه صورت مغایرت بانکی بر مبنای مانده واقعی

تهیه کنندگان صورت مغایرت بانکی اصولا شیوه سوم را به دلیل اعلام مانده واقعی شیوه بهتری می دانند، اما واقعیت این است که مانده واقعی مذکور فاقد ارزش محاسباتی است. یعنی مانده حساب در دفاتر سازمان را به میزان واقعی ذکر شده در صورت مغایرت تهیه شده نمی توان اصلاح کرد، زیرا عملیات حسابداری بلافاصله بعد از خاتمه ماه و در آغاز ماه جدید بدون وقفه و توقف ادامه پیدا می کند، اما صورت مغایرت عملا زمانی تهیه و ارائه می شود که مسلما چند روزی از آغاز ماه سپری و عملیات ماه جاری نیز در دفاتر ثبت شده و مانده حساب جاری در دفاتر سازمان و نیز این مانده در صورت حساب بانک به ارقام دیگری تغییر یافته است. لذا تلقی ارقام مندرج در صورت مغایرتی که به این شیوه تهیه می شود به عنوان مانده واقعی صرفا جنبه صوری دارد.

از سوی دیگر همواره حسابداری که مسئول تهیه صورت مغایرت بانکی هستند عموما در تحلیل اقلام مورد مغایرت و این که بالاخره اقلام فوق به کدام مانده اضافه و یا از آن کم شود دچار اشکال و اشتباه و سردرگمی می شوند و مهم تر این که مدل های مذکور در مواردی کاربرد و قابلیت استفاده دارد که تعداد اقلام مورد مغایرت معدود و انگشت شمار بوده و اصولا صورت مغایرت تهیه شده در یک صفحه ( و فقط یک صفحه) قابلیت نمایش داشته باشند.

به عبارت دیگر اگر تعداد اقلام مورد مغایرت بسیار زیاد شد که این امر در سازمانهای بزرگ - دولتی یا خصوصی و تعاون - همواره مشاهده می شود و این وضعیت از معضلات و مشکلات دستگاه های اجرایی و بخش های دیگر است. مدل های سه گانه ارائه شده خصوصاً با توجه به زحمات مهم آن ها، مطلوب به نظر نمی رسد و برای رفع مغایرت موجود نیز حسابداران را چندان یاری نمی رساند.



### ❁ مراحل تهیه صورت مغایرات بانکی :

به منظور حصول اطمینان از درستی عملیات و موجودی حساب بانک، صورت مغایرات بانکی تهیه می گردد که مراحل تهیه آن به شرح زیر می باشد:

الف - دریافت صورتحساب جاری مؤسسه از بانک مربوط ، به همراه گواهی تأیید موجودی حساب جاری تا آن تاریخ .



ب- مقابله کردن اقلام ثبت شده در ستون بدهکار حساب بانک در دفتر مؤسسه با اقلام ثبت شده در ستون بستانکار صورتحساب دریافت شده از بانک و قراردادن علامت تیک ✓ در مقابل اقلام مشابه و یکسان ( یکسانی شماره چک و مبلغ اقلام ضرورت دارد ).



ج- مقابله کردن اقلام ثبت شده در ستون بستانکار حساب بانک در دفتر مؤسسه با اقلام ثبت شده در ستون بدهکار صورتحساب دریافت شده از بانک و قراردادن علامت تیک ✓ در مقابل اقلام مشابه و یکسان ( یکسانی شماره چک و مبلغ اقلام ضرورت دارد ).

\* یکسان بودن تاریخ و سایر مدارک و اسناد الزامی نمی باشد.



د- مشخص کردن اقلام باز ( مغایر ) در دفتر مؤسسه و صورتحساب بانک ( اقلام تیک نشده ) با کشیدن خط به دور آنها

قرار داد می کنیم که :

- ☒ به اقلام باز یا مغایری که در ستون بدهکار حساب بانک است ( اقلام باز بدهکار حساب بانک ) ،
- ☒ به اقلام باز یا مغایری که در ستون بستانکار حساب بانک است ( اقلام باز بستانکار حساب بانک ) ،
- ☒ به اقلام باز یا مغایری که در ستون بدهکار صورتحساب بانک است ( اقلام باز بدهکار صورتحساب بانک ) ،
- ☒ به اقلام باز یا مغایری که در ستون بستانکار صورتحساب بانک است ( اقلام باز بستانکار صورتحساب بانک ) ، گوئیم



ه - تحلیل موارد مغایرت و یافتن علت و تأثیر آن بر موجودی

### مهمترین عوامل ایجاد کننده مغایرت به شرح زیر می باشند:

۱- مبالغ برداشت شده توسط بانک بابت کارمزد ، دسته چک ، اسناد تنزیلی نکول شده و... که تا تاریخ تهیه صورت مغایرات بانکی هنوز به شرکت اعلام نشده است .

۲- واریزی مشتریان به حساب بانکی شرکت در بانک که تا تاریخ تهیه صورت مغایرات بانکی هنوز به شرکت اعلام نشده است.

۳- وجوه وصول شده توسط بانک بابت اسنادی که وصول آنها به بانک سپرده شده است . ( اسناد در جریان وصول )

۴- چکهای معوق

۵- وجوه واریزی توسط شرکت به حساب بانکی خود نزد بانک در پایان وقت اداری که در صورتحساب بانک عمل نشده است .

۶- اشتباهات هردو طرف ( حسابدار مؤسسه و کارمند بانک )



و- کسب اطمینان از صحت عملیات مانده گیری حساب بانک در دفتر مؤسسه و صورتحساب دریافت شده از بانک :

برای این منظور به یکی از روشهای زیر عمل می کنیم :

### ۱- رسیدن از مانده حساب بانک به مانده صورتحساب بانک :

\*\*

مانده حساب بانک ( طبق دفاتر مؤسسه )

اضافه می شود :

\*

۱- اقلام باز بستانکار حساب بانک

۲- اقلام باز بستانکار صورتحساب بانک

\*

\*\*

کسر می شود :

۱- اقلام باز بدهکار حساب بانک

\*

۲- اقلام باز بدهکار صورتحساب بانک

\*

(\*\*)

\*\*\*

مانده صورتحساب بانک

### **B- رسیدن از مانده صورتحساب بانک به مانده حساب بانک**

\*\*

مانده صورتحساب بانک

اضافه می شود :

۱- اقلام باز بدهکار حساب بانک

\*

۲- اقلام باز بدهکار صورتحساب بانک

\*

\*\*

کسر می شود :

۱- اقلام باز بستانکار حساب بانک

\*

۲- اقلام باز بستانکار صورتحساب بانک

\*

(\*\*)

\*\*\*

مانده حساب بانک

در هریک از روشهای **A** و **B** در صورتی که عدد بدست آمده در انتهای عملیات برابر با مانده مورد نظر نباشد ( در روش **A** مانده مورد نظر مانده صورتحساب بانک و در روش **B** مانده مورد نظر مانده حساب بانک است). اشتباهی رخ داده است. این اشتباه می تواند ناشی از ۳ چیز باشد :

۱- اشتباه در اجرای روش **A** یا **B**

۲- اشتباه درمانده گیری افقی حساب بانک در دفتر مؤسسه

۳- اشتباه در مانده گیری افقی صورتحساب بانک

برای کشف اشتباه ابتدا عملیات روش **A** یا **B** را یک بار دیگر بررسی می کنیم در صورت درست بودن آن، عملیات مانده گیری افقی حساب بانک را بررسی می کنیم در صورت درست بودن، عملیات مانده گیری افقی صورتحساب بانک را بررسی می کنیم.

(در بررسی صحت مانده گیری افقی حساب بانک یا صورتحساب بانک تقدم و تأخری وجود ندارد ولی بررسی عملیات روش **A** یا

**B** حتما باید قبل از آنها انجام شود.)

به هر حال در بررسی های فوق اشتباه کشف و اصلاح می گردد. شایان ذکر است که در هر مرحله از بررسی که اشتباه کشف و اصلاح شد یکی از دو روش **A** یا **B** که قبلا انجام داده ایم را دوباره با مبلغ یا مبالغ اصلاح شده تکرار می کنیم در صورتی که به مانده مورد نظر نرسیدیم بررسی بعدی را انجام می دهیم بالاخره حداکثر پس از بررسی سوم به مانده مورد نظر خواهیم رسید.

بعد که به مانده مورد نظر رسیدیم به مرحله (ز) می رویم .

\*\*\*

ز- رسید به مانده واقعی :

برای این منظور بصورت زیر عمل می کنیم :

۱- مانده صحیح حساب بانک را در ابتدای سمت راست صورت مغایرات بانکی و مانده صحیح صورتحساب بانک را در ابتدای سمت

چپ صورت مغایرات بانکی می نویسیم .

۲- در مورد اقلام باز (مغایر) به استثناء اشتباهات به صورت زیر عمل می کنیم :

الف : اقلام باز بستانکار صورتحساب بانک را به مانده صحیح حساب بانک اضافه می کنیم و اقلام باز بدهکار صورتحساب بانک را از آن کسر می کنیم .

ب: اقلام باز بدهکار حساب بانک را به مانده صحیح صورتحساب بانک اضافه می کنیم و اقلام باز بستانکار حساب بانک را از آن کسر می کنیم .

۳-در مورد اشتباهات به صورت موردی عمل می کنیم یعنی اشتباهات هر کدام را در قسمت خودش اصلاح می کنیم به عبارت دیگر تاثیر اشتباهات حسابداری مؤسسه را در سمت راست صورت مغایرات اصلاح می کنیم و تاثیر اشتباهات کارمند بانک را در سمت چپ صورت مغایرات اصلاح می کنیم .

بعد از انجام مرحله فوق (ز) بایستی عدد نهایی سمت راست و چپ صورت مغایرات بانکی برابر باشد .

این عدد، مانده واقعی حساب و صورت حساب بانک خواهد بود . برای اینکه مانده حساب بانک در دفاتر مؤسسه نیز به همین عدد برسد باید مرحله بعد را انجام دهیم .



ح- انجام ثبت های اصلاحی :

در این مرحله بابت فقط مواردی که در سمت راست صورت مغایرات بانکی ثبت شده است ثبت اصلاحی انجام می دهیم و به حسابهای مربوطه منتقل می کنیم تا بالا خره مانده حساب بانک در دفاتر مؤسسه نیز به مانده واقعی برسد . در مورد موارد ثبت شده در سمت چپ صورت مغایرات بانکی در دفاتر مؤسسه ثبتی انجام نمی شود و فقط اشتباهات کارمند بانک را به بانک اطلاع می دهیم تا اصلاح نمایند .



توجه : مطالب فوق براین فرض استوار است که مانده **اول دوره** حساب بانک و صورتحساب بانک صحیح و باهم برابر باشد .

### در صورتی که مانده اول دوره حساب و صورتحساب بانک با هم برابر نباشد بایستی به موارد زیر عمل نمود :

۱- اگر مواردی که در سمت راست صورت مغایرات بانکی دوره قبل بوده است در این دوره در حساب بانک رفع مغایرات شده است (اصلاح شده است) ، این موارد را دیگری عنوان مغایرت در این دوره در نظر نمی گیریم ولی اگر اصلاح نشده بود باز در این دوره هم به عنوان مغایرت در نظر می گیریم .

۲- اگر مواردی که در سمت چپ صورت مغایرات بانکی دوره قبل بوده است در این دوره در صورتحساب بانک رفع مغایرت شده است ، این موارد را دیگر به عنوان مغایرت در این دوره در نظر نمی گیریم ولی اگر اصلاح نشده بود باز در این دوره هم به عنوان مغایرت در نظر می گیریم البته معمولاً موارد سمت راست صورت مغایرات بانکی دوره قبل بلافاصله بعد از تهیه صورت مغایرات بانکی در حساب بانک اصلاح می شوند و به دوره بعد منتقل نمی شوند.

در پایان نتیجه گیری می کنیم که « رسیدن از یک مانده به مانده دیگر » به عنوان یک روش تهیه صورت مغایرت بانکی پذیرفته شده نیست بلکه یک مرحله از مراحل تهیه صورت مغایرات بانکی می باشد زیرا در صورتی می توان آن را به عنوان یک روش در کنار « رسیدن به مانده واقعی » پذیرفت که نتیجه آن مانند نتیجه حاصل از « رسیدن به مانده واقعی » باشد و مثال مذکور خود شاهد این ادعا است. ذکر این نکته نیز ضروری است که راهنمای پیشنهادی مذکور با فرض این است که سیستم حسابداری شرکت و بانک مکانیزه نباشد ( دستی باشد). در صورتی که سیستم حسابداری بانک مکانیزه باشد ( آنچه که در حال حاضر در بانک ها انجام می شود). اشتباه در مانده گیری افقی صورت حساب بانک رخ نمی دهد و اگر سیستم حسابداری هم مکانیزه باشد ، اشتباه در مانده گیری افقی حساب بانک هم رخ نمی دهد و در مجموع اگر سیستم حسابداری بانک و شرکت هر دو مکانیزه باشد ، دیگر نیازی به انجام مرحله « رسیدن از یک مانده به مانده دیگر » نخواهد بود و مستقیماً به سراغ مرحله « رسیدن به مانده واقعی » می رویم.



✽ جرائم علیه اموال دولتی



لطمه زدن به اموال یا اسناد دولتی موجب نقض مالکیت عمومی در جامعه می گردد. پس ضرورت دارد جهت حفظ و حمایت از ارزش معتبر اجتماعی (حق مالکیت) ملاک عدم جواز تعدی و تجاوز به این حق شناخته شود. خیانت در امانت

**به طور کلی جرم خیانت در امانت به ترتیب ذیل تقسیم بندی می گردد.**

**\*اختلاس** (در مفهوم عام و کلی) نوعی خیانت در امانت مامورین دولت نسبت به اموال دولتی میباشد اما اختلاس به معنی اخص کلمه عبارتند از : تعدیات مامورین دولتی نسبت به اموال دولت است که بر حسب وظیفه به او سپرده شده باشد.

#### **\*تصرف غیرقانونی**

بکار بردن اموال عمومی و دولتی در غیر موارد مجاز را تصرف غیرقانونی گویند

#### **\*تدلیس در معاملات دولتی**

تدلیس عبارتست از انجام عملی است که باعث ضرر طرف دیگر شود که بر اثر کتمان حقایق طرف دیگر متضرر می شود و تدلیس در معاملات دولتی از مصادیق کلاهبرداری است به این صورت که هرگاه کارمند دولت در هنگام خرید یا معامله برای دولت، نفعی برای خود منظور نماید کلاهبردار محسوب خواهد شد.

#### **\*احتساب اجرت زائد بر واقع به حساب دولت**

هریک از مامورین و مستخدمین دولتی که بر حسب ماموریت خود حق داشته باشد اشخاص را استخدام و اجیر کند و بیش از عده ای که اجیر یا استخدام کرده است به حساب دولت منظور نماید یا خدمه شخصی خود را جزء خدمه دولت محسوب نماید و حقوق آنها را به حساب دولت منظور بدارد به مجازات محکوم خواهد گردید.

#### **\*سوء استفاده در معاملات دولتی**

تسبیت در معاملات و مزایده ها و مناقصه ها و تشخیصات و امتیازات دستگاه متبوع بدون موافقت قبلی. هر یک از کارمندان و کارکنان و اشخاص عهده دار وظیفه مدیریت و سرپرستی در وزارتخانه ها ... برای خود یا دیگری نفعی منظور بدارد به تادیبه دو برابر وجوه و منافع حاصله از این طریق محکوم می شود سوء استفاده در معاملات دولتی می تواند در زمره جرائم خیانت در امانت قرار گیرد چرا که مرتکب نسبت به اعتمادی که دولت در قبال انجام وظیفه محوله به او داشته است خیانت کرده و سوء استفاده نموده است.



**\*روش مقایسه ای ثبتهای حسابداری اعتبارات هزینه و تملک داراییهای سرمایه ای**  
(نظام قدیم و نظام جدید ثبتهای حسابداری دولتی)

تهیه و تنظیم سرفصل ها و ثبتها مطابق دستورالعمل شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ مورخ ۸۱/۱۱/۲۰

اصلاحیه ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور- وزارت امور اقتصادی و دارایی

**تغییر در نام گذاری اعتبارات دستگاه های دولتی:**

سال	سال های قبل از ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۱ تا کنون
نوع اعتبار	اعتبارات جاری	اعتبارات هزینه
	اعتبارات عمرانی	اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای

**الف) روش مقایسه ای ثبتهای حسابداری اعتبارات هزینه**

شرح عملیات حسابداری	روش قدیم	روش جدید ۱۳۸۱
ع		

۱	هنگام ابلاغ بودجه سالانه	اعتبار مصوب**	اعتبار مصوب**	دستگاه اجرایی**
۲	پس از ابلاغ تخصیص اعتبار در هر نوبت	تخصیص اعتبار**	تخصیص اعتبار**	اعتبار مصوب**
۳	صدور درخواست وجه بابت تنخواه گردان حسابداری (قبل از عملیات بند ۱ و ۲)	ثبت ندارد	درخواست وجه**	تنخواه گردان حسابداری**
۴	دریافت اعلامیه واریز وجه به حساب بانک پرداخت ذیحسابی	بانک پرداخت عمومی**	تنخواه گردان حسابداری**	بانک پرداخت اعتبارات هزینه** درخواست وجه**
۵	هنگام تامین اعتبار در مورد پرداختهای غیر قطعی پس از دریافت مجوز خرج به شرط وجود اعتبار	ثبت ندارد	تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده**	
۶	هنگام پرداختهای غیر قطعی به اشخاص ذینفع و عاملین ذیحساب	تنخواه گردان پرداخت** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری**	تنخواه گردان پرداخت** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**	
۷	در صورت اخذ ضمانت نامه ملکی بابت پیش پرداخت (قبل از ثبت ۶)	ثبت ندارد	حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**	
۸	هنگام دریافت اسناد هزینه از عاملین ذیحساب	ثبت ندارد	حساب تعهدات پرداختی** علی الحساب تعهدات پرداختی**	
۹	هنگام احتساب اسناد هزینه به هزینه قطعی	ثبت ندارد ثبت ندارد هزینه از محل**	ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** طرف حساب تعهدات پرداختی** حساب تعهدات پرداختی** هزینه** تنخواه گردان پرداخت**	
۱۰	واریز مجدد وجه به حساب عاملین ذیحساب بابت تکمیل تنخواه گردان پرداخت (معادل تنخواه گردان پرداخت)	ثبت ندارد تنخواه گردان پرداخت** بانک پرداخت عمومی**	تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تنخواه گردان پرداخت** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**	
۱۱	دریافت اسناد مربوط به تعهدات انجام شده بابت پرداختهای غیر قطعی	ثبت ندارد	حساب تعهدات پرداختی** طرح حساب تعهدات پرداختی**	
۱۲	احتساب اسناد پیش پرداخت و علی الحساب به هزینه قطعی	ثبت ندارد ثبت ندارد ثبت ندارد حساب هزینه از محل بودجه برنامه ای** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری**	طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** طرف حساب تعهدات پرداختی** حساب تعهدات پرداختی** حساب هزینه** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری**	
۱۳	در صورت واریز قسمتی از پیش پرداخت و علی الحساب یا تنخواه گردان پرداخت بصورت نقد	ثبت ندارد ثبت ندارد بانک پرداخت عمومی** تنخواه گردان پرداخت** علی الحساب سال جاری** پیش پرداخت سال جاری**	طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** بانک پرداخت اعتبارات هزینه** تنخواه گردان پرداخت** علی الحساب سال جاری** پیش پرداخت سال جاری**	
۱۴	ابلاغ تخصیص اعتبار در نوبت بعدی	تخصیص اعتبار**	تخصیص اعتبار**	اعتبار مصوب**

۱۵	تامین اعتبار بابت اسناد حقوق و مزایای ماهیانه کارکنان	ثبت ندارد	تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده**
۱۶	ارسال چک خالص وجوه حقوق و مزایای کارکنان به بانک پرداخت کننده حقوق همراه لیست حقوق	حساب موقت بانکی** بانک پرداخت عمومی**	حساب موقت بانکی** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**
۱۷	پس از اخذ تاییدیه بانکی مبنی بر واریز خالص وجوه حقوق و مزایای به حساب کارکنان	ثبت ندارد هزینه از محل بودجه برنامه ای** حساب موقت بانکی** درآمدهای غیر قابل انتقال وصولی** کسور بازنشستگی وصولی**	ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** هزینه** حساب موقت بانکی** حساب کسور وصولی** حساب کسور بازنشستگی وصولی**
۱۸	ارسال کسورات قانونی به حسابهای مربوط پس از صدور چک کسورات متعلقه	درآمد غیر قابل انتقال ارسالی** کسور بازنشستگی ارسالی** بانک پرداخت عمومی**	حساب کسور ارسالی** کسور بازنشستگی ارسالی** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**
۱۹	معادل حوله های صادره بابت تعهدات انجام شده از محل اعتبارات تخصیص یافته ( صدور درخواست وجه برای تکمیل تنخواه گردان حسابداری )	ثبت ندارد ثبت ندارد	تنخواه گردان حسابداری** کنترل تخصیص اعتبار** درخواست وجه** تنخواه گردان حسابداری**
۲۰	هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجه درخواستی از خزانه	بانک پرداخت عمومی** دریافتی از خزانه از محل ...**	بانک پرداخت اعتبارات هزینه** درخواست وجه**
۲۱	ارسال اسناد هزینه از طرف عاملین ذیحساب	ثبت ندارد	حساب تعهدات پرداختنی** طرف حساب تعهدات پرداختنی**
۲۲	احتساب اسناد هزینه عاملین ذیحساب به هزینه قطعی و واریز مانده تنخواه گردان پرداخت و تسویه آن حالت اول: تسویه تنخواه گردان پرداخت قسمتی از تنخواه گردان بصورت نقد و قسمتی دیگر احتساب به هزینه قطعی	ثبت ندارد ثبت ندارد هزینه از محل ...** بانک پرداخت عمومی** تنخواه گردان پرداخت**	طرف حساب تعهدات پرداختنی** حساب تعهدات پرداختنی** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** هزینه** بانک پرداخت اعتبارات هزینه** تنخواه گردان پرداخت**
۲۳	حالت دوم: احتساب تنخواه گردان پرداخت به هزینه قطعی و تسویه آن	هزینه از محل ...** تنخواه گردان پرداخت**	طرف حساب تعهدات پرداختنی** حساب تعهدات پرداختنی** هزینه** تنخواه گردان پرداخت**
۲۴	حالت سوم: واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت	ثبت ندارد بانک پرداخت عمومی** تنخواه گردان پرداخت**	ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** بانک پرداخت اعتبارات هزینه** تنخواه گردان پرداخت**
۲۵	هنگام تسویه و واریز تنخواه گردان حسابداری ( حالت اول: واریز نقدی )	تنخواه گردان حسابداری** بانک پرداخت عمومی**	تنخواه گردان حسابداری** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**
۲۶	حالت دوم: پایاپایی تنخواه گردان حسابداری به حساب دریافتی و صدور درخواست پایاپایی	ثبت ندارد تنخواه گردان حسابداری** دریافتی از خزانه بابت ...**	درخواست وجه** کنترل تخصیص اعتبار** تنخواه گردان حسابداری** درخواست وجه**
۲۷	بستن حساب کنترل تخصیص اعتبار به روش جدید مانده کنترل تخصیص اعتبار نشان دهنده اعتبارات تخصیص یافته ای که از خزانه دریافت شده	ثبت ندارد	کنترل تخصیص اعتبار** تخصیص اعتبار**

۲۸	بستن حساب های بودجه ای و دریافت و پرداخت	دستگاه اجرایی ** اعتبار مصوب** تخصیص اعتبار** هزینه از محل ...** بانک پرداخت اعتبارات هزینه** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات** طرف حساب تعهدات پرداختی** حساب تعهدات پرداختی**	دستگاه اجرایی ** اعتبار مصوب** تخصیص اعتبار** هزینه از محل ...** انتقالی پایان سال** انتقالی پایان سال** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** بانک پرداخت عمومی**
۲۹	بستن مانده حسابهای کسورات وصولی و ارسالی	کسور وصولی** کسور بازنشستگی وصولی** حساب کسور ارسالی** کسور بازنشستگی ارسالی**	درآمدهای غیرقابل انتقال وصولی** کسور بازنشستگی وصولی** درآمدهای غیرقابل انتقال ارسالی** کسور بازنشستگی ارسالی**
۳۰	عملیات افتتاح حسابها در سال بعد ۱۳۸۲ افتتاح حسابهای تامین اعتبار و تعهدات پرداختی ( در صورت وجود تعهدات ...)	ثابت ندارد ثابت ندارد ثابت ندارد	ثابت ندارد ثابت ندارد ثابت ندارد
۳۱	افتتاح حسابهای انتقال از سال قبل ( سنواتی )	بانک پرداخت عمومی** انتقالی آغاز سال** پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی** حساب دریافتی از خزانه در سنوات قبل**	پیش پرداخت سال قبل** علی الحساب سال قبل** انتقالی آغاز سال**
۳۲	واریز مانده مصرف نشده به حسابهای مربوط به خزانه	انتقالی آغاز سال** بانک پرداخت عمومی**	حساب واگذاری دارایی های مالی ارسالی** بانک پرداخت اعتبارات هزینه**



ب) روش مقایسه ای ثبت های حسابداری اعتبارات طرح تملک داراییهای سرمایه ای

شرح عملیات حسابداری	روش قدیم	روش جدید ۱۳۸۱
۱ به ازای اعتبار مصوب ابلاغی در ابتدای سال	اعتبار مصوب** دستگاه اجرایی**	اعتبار مصوب** دستگاه اجرایی**
۲ بابت اعتبار تخصیص یافته در هر نوبت	تخصیص اعتبار** اعتبار مصوب**	تخصیص اعتبار** اعتبار مصوب**
۳ بابت صدور درخواست وجه برای تنخواه گردان حسابداری	ثبت ندارد	درخواست وجه** تنخواه گردان حسابداری**
۴ پس از دریافت اعلامیه واریز وجه از خزانه	بانک پرداخت طرحهای عمرانی** دریافتی از خزانه بابت ...**	بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای** درخواست وجه**
۵ بابت ضمانت نامه مربوط به شرکت در مناقصه و انعقاد قرارداد	حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**	حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**
۶ پس از انعقاد قرارداد ساخت به میزان مبلغ قرارداد	ثبت ندارد	حساب کنترل قراردادها** طرف حساب کنترل قراردادها**

۷	به هنگام تامین اعتبار برای کنترل اعتبارات	ثبت ندارد	تامین اعتبار تعهدات پرداخت شده** ذخیره تامین اعتبار**
۸	به هنگام پرداخت پیش پرداخت به افراد طرف قرارداد	حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**	حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**
۹	به هنگام پرداخت های غیرقطعی	تنخواه گردان پرداخت** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** بانک پرداخت طرح های عمرانی**	تنخواه گردان پرداخت** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای**
۱۰	به هنگام خرید موجودی جنسی و یا پس از تامین اعتبار	ثبت ندارد	تامین اعتبار** ذخیره تامین اعتبار**
۱۱		ثبت ندارد	موجودی جنسی تامین اعتبار** بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای**
۱۲	به هنگام دریافت و احتساب صورت وضعیت اقلام استفاده شده موجودی جنسی	۱- ثبت ندارد ۲- ثبت ندارد	۱- معادل واریزی پرداختهای غیر قطعی ذخیره تامین اعتبار** تامین اعتبارات تعهدات پرداخت نشده** ۲- معادل داراییهای در جریان سخت طرف حساب کنترل قرارداد** حساب کنترل قرارداد**
۱۳	به هنگام دریافت و احتساب صورت وضعیت اقلام استفاده شده موجودی جنسی	۳- هزینه از محل طرح های عمرانی** بانک پرداخت طرح های عمرانی** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** تنخواه گردان پرداخت** ۴- بانک دریافت وجوه سپرده** سپرده های دریافتی** ۵- درآمد عمومی ارسالی** درآمد عمومی وصولی**	۳- داراییهای در جریان تکمیل یا ایجاد** موجودی جنسی** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** تنخواه گردان پرداخت** سپرده های دریافتی**
۱۴	بابت تعدیل تضمین اخذ شده پیش پرداخت	طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات**	طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات**
۱۵	به هنگام انجام پرداخت تعهدات پرداختنی به پیمانکار و صدور چک کسورات متعلقه	ثبت ندارد	تعهدات پرداختنی** بانک دریافت وجوه سپرده** کسور ارسالی** بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای**
۱۶	به هنگام دریافت و احتساب مدارک و اسناد دریافتنی بابت واریز تنخواه گردان پرداخت	ثبت ندارد ثبت ندارد	ذخیره تامین اعتبار** تامین اعتبار** دارائی در جریان تکمیل یا ایجاد** تنخواه گردان پرداخت**
۱۷	معادل تنخواه گردان پرداخت واریزی در صورت لزوم مجدداً در اختیار عاملین ذیحساب قرار می گیرد	ثبت ندارد تنخواه گردان پرداخت** بانک پرداخت طرح های عمرانی**	تامین اعتبار تهدهات پرداخت نشده** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تنخواه گردان پرداخت** بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای**
۱۸	در صورت واریز بخشی از تنخواه گردان پرداخت علی الحساب و پیش پرداخت به صورت نقد باشد	بانک پرداخت طرح های عمرانی** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** تنخواه گردان پرداخت**	ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** بانک پرداخت تملک داراییهای سرمایه ای** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** تنخواه گردان پرداخت**
۱۹	معادل کاهش وجود تنخواه گردان حسابداری به میزان حواله های صادره بابت تعهدات انجام شده	ثبت ندارد	تنخواه گردان حسابداری** حساب کنترل تخصیص اعتبار**
۲۰	تکمیل تنخواه گردان حسابداری برای	ثبت ندارد	درخواست وجه**

تنخواه گردان حسابداری**		پرداختهای بدهی معادل حساب کنترل تخصیص اعتبار	
بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای** درخواست وجه**	بانک پرداخت طرحهای عمرانی** دریافتی از خزانه از محل**	به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجه درخواستی از خزانه	۲۱
تنخواه گردان حسابداری** بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای**	تنخواه گردان حسابداری** بانک پرداخت طرحهای عمرانی**	تثبتهای اصلاحی هنگام تسویه واریز تنخواه گردان حسابداری حالت اول: واریز نقدی	۲۲
درخواست وجه** کنترل تخصیص اعتبار** تنخواه گردان حسابداری** درخواست وجه**	ثبت ندارد تنخواه گردان حسابداری** دریافتی از خزانه بابت ....**	حالت دوم: پایاپایی تنخواه گردان حسابداری به حساب دریافتی و صدور درخواست پایاپایی	۲۳
ذخیره تامین اعتبارات تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبارات تعهدات پرداخت نشده** دارایی در جریان ساخت یا ایجاد** بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای** تنخواه گردان پرداخت**	ثبت ندارد هزینه از محل .....** بانک پرداخت طرحهای عمرانی** تنخواه گردان پرداخت**	هنگام تسویه تنخواه گردان پرداخت از عاملین ذیحساب	۲۴
دستگاه اجرایی** اعتبار مصوب** تخصیص اعتبار** بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای** پیش پرداخت سال جاری** دارایی در جریان ساخت یا ایجاد** تعهدات پرداختنی** دریافتی از خزانه در سنوات قبل** دارایی در جریان ساخت یا ایجاد سنواتی** موجودی جنسی سنواتی** پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی** ذخیره تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** تامین اعتبار تعهدات پرداخت نشده** سپرده های دریافتی** بانک دریافت وجوه سپرده** طرف حساب کنترل قراردادهای** حساب کنترل قراردادهای** طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات** کسور وصولی** کسور ارسالی**	دستگاه اجرایی** اعتبار مصوب** تخصیص اعتبار** دریافتی از خزانه بابت ....** هزینه از محل .....** انتقالی پایان سال** انتقالی پایان سال** پیش پرداخت سال جاری** علی الحساب سال جاری** بانک پرداخت طرحهای عمرانی** دریافتی از خزانه از محل .....** هزینه از محل .....** سپرده های دریافتی** بانک دریافت وجود سپرده** ثبت ندارد طرف حساب تضمینات** حساب تضمینات** درآمدهای غیرقابل انتقال وصولی** درآمدهای غیر قابل انتقال ارسالی**	بستن حسابها	۲۵
بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای** واگذاری دارائیهای مالی وصولی** دارائی در جریان تکمیل یا ایجاد سنواتی** موجودی جنسی سنواتی** پیش پرداخت سنواتی** علی الحساب سنواتی** دریافتی از خزانه در سنوات قبل** تعهدات پرداختنی** حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**	بانک پرداخت طرحهای عمرانی** درآمدهای عمومی وصولی** پیش پرداخت سالهای قبل** علی الحساب سالهای قبل** انتقالی آغاز سال** حساب تضمینات** طرف حساب تضمینات**	افتتاح حسابها در سال بعد	۲۶

<p>طرف حساب کنترل قراردادهای**</p> <p>حساب کنترل قراردادهای**</p> <p>تأمین اعتبارات تعهدات پرداخت نشده**</p> <p>ذخیره تأمین اعتبارات تعهدات پرداخت نشده**</p> <p>بانک دریافت وجوه سپرده**</p> <p>سپرده های دریافتی**</p>	<p>ثبت ندارد</p> <p>ثبت ندارد</p> <p>بانک دریافت وجوه سپرده**</p> <p>سپرده های دریافتی**</p>		
<p>واگذاری دارائیهای مالی ارسالی**</p> <p>بانک پرداخت تملک دارائیهای سرمایه ای**</p>	<p>درآمدهای عمومی ارسالی**</p> <p>بانک پرداخت طرحهای عمرانی**</p>	<p>ادامه افتتاح حسابها در سال بعد</p> <p>برگشت وجوه مصرف نشده سالهای قبل به خزانه در موعد مقرر</p>	۲۷
<p>معادل دارائی در جریان ساخت سنواتی**</p> <p>طرف حساب کنترل قراردادهای**</p> <p>حساب کنترل قراردادهای**</p>	<p>ثبت ندارد</p>	<p>چنانچه در سال بعد پرداختهای غیر قطعی سنواتی به قطعی تبدیل شوند</p>	۲۸
<p>دارائی در جریان ساخت یا تکمیل سنواتی**</p> <p>موجودی جنسی سنواتی**</p> <p>پیش پرداخت سنواتی**</p> <p>علی الحساب سنواتی**</p> <p>معادل واريز پیش پرداخت سنواتی در ثبت قبل</p> <p>طرف حساب تضمینات**</p> <p>حساب تضمینات**</p>	<p>هزینه پیش پرداخت سالهای قبل**</p> <p>هزینه علی الحساب سالهای قبل**</p> <p>پیش پرداخت سالهای قبل**</p> <p>علی الحساب سالهای قبل**</p> <p>ثبت ندارد</p>		۲۹
<p>دارائی ثابت**</p> <p>دارایی در جریان تکمیل و یا ایجاد**</p>	<p>ثبت ندارد</p>	<p>در پایان طرح و تحویل به دستگاه اجرایی و هنگام ساختمان و ... از محل اعتبارات طرح</p>	۳۰