

## حسابداری دولتی

استاد : نصرالهی

بودجه در سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تنظیم میشود.

1)تعهدی

2)نقدی **مبنای**

3)تعدیل شده

-شماره مستخدم     بپایان مدیریت و برنامه ریزی کشور

پاره وقت - تمام وقت - شرکتی

کارمند **قرار دادی - رسمی**

پیمانکار- آزمایشی

کارمندهای شرکتی : اصل 44 قانون اساسی ← خصوصی سازی

کارمند های شرکتی : افرادی که شرکت های پیمانکاری با آنها قرار داد می بندد و آنها را بیمه میکند به آنها نیروهای شرکتی می گویند.

### تعریف حسابداری دولتی:

حسابداری دولتی نظامیست که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت های وزارتخانه ها و موسسات دولتی را به منظور تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب دولت جمع آوری ، طبقه بندی ، تلخیص (خلاصه کردن) و گزارش می نماید.

### مشخصات یک موسسه دولتی:

1\_تشکیلات و سازمان مشخصی دارد

2\_به موجب قانون تشکیل شده باشد

3\_زیر نظر یکی از قوا باشد

4\_کد بودجه داشته باشد

### تفاوت سازمان های دولتی با غیر دولتی:

1\_انگیزه: هدف اصلی تشکیل سازمان های غیر دولتی عموماً سود است اما سازمان های دولتی بنا به ضرورت های اجتماعی و قانونی تاسیس میشوند و سود نمیتواند انگیزه ای برای تشکیل آنها باشد.

2\_مالکیت: مالکیت سازمان های دولتی اصولاً عمومی است و سهامداران آن همه ی مردم کشور میباشد اما مالکیت در سازمان های غیر دولتی متعلق به سهامداران آن می باشد.

3\_ منابع مالی: منابع مالی در موسسات دولتی عموماً از طریق بودجه دولت تامین میشود اما در موسسات غیر دولتی از طریق سهامداران خصوصی تامین می شود.

4\_ هزینه و درآمد: در سازمان های دولتی هزینه ها با درآمد ها ارتباطی ندارند اما در سازمان های غیر دولتی هزینه ها با درآمد ها ارتباط منطقی دارند.

### تفاوت شرکت های دولتی با غیر دولتی به لحاظ شکل حسابداری:

1\_ تفاوت در صورت های مالی: در حسابداری دولتی چون هدف کسب سود نیست بنابراین دستگاه های دولتی ضرورتی به تنظیم صورت حساب سود و زیان و ترازنامه ندارند اما از آنجایی که در حسابداری غیر دولتی هدف کسب سود می باشد لذا تنظیم صورت های مالی مذکور ضرورت می یابد.

2\_ تفاوت در مبنای حسابداری: در حسابداری دولتی مبنای تعهدی کامل مورد استفاده قرار می گیرد لیکن در حسابداری غیر دولتی هم از مبنای نقدی و هم تعهدی استفاده می شود.

**مثال:** شرکت دولتی بالغ بر 25.000.000 ریال قراردادی را منعقد می نماید که 80% آن را نقدی دریافت کرده و 21.000.000 ریال آن را هزینه می نماید که از هزینه های مذکور 18.000.000 ریال آن را به طور نقد و مابقی را طی چکی پرداخت نموده است. مطلوب است: ثبت رویداد های فوق در دفتر روزنامه

### روش نقدی:

$$25/000/000 \times 80\% = 20/000/000$$

(1) موجودی نقد 20.000.000  
درآمد 20.000.000

(2) هزینه 18.000.000  
موجودی نقد 18.000.000

### روش تعهدی:

(1) موجودی نقد 20.000.000  
درآمد دریافتنی 5.000.000  
درآمد 25.000.000

(2) هزینه 21.000.000  
هزینه پرداختنی 3.000.000  
موجودی نقد 18.000.000

روش نیمه تعهدی: (نقدی تعدیل شده)

20.000.000 موجودی نقد  
20.000.000 درآمد

21.000.000 هزینه  
3.000.000 هزینه پرداختی  
18.000.000 موجودی نقد

### **دستگاه اجرایی:**

کلیه وزارتخانه ها ، موسسات دولتی ، موسسات و نهاد های عمومی غیر دولتی ، شرکت های غیر دولتی و کلیه دستگاه هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام می باشد از قبیل شرکت ملی نفت ایران ، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران ، بانک مرکزی ، بانک ها ، موسسات بیمه دولتی و ... دستگاه های اجرایی نامیده می شوند.

### **وزارتخانه:**

واحد سازمانی مشخصی است که تحقق یک یا چند هدف از اهداف دولت را بر عهده دارد و به موجب قانون ایجاد شده یا می شود و توسط وزیر اداره می گردد.

### **موسسه دولتی:**

واحد سازمانی مشخصی است که به موجب قانون ایجاد شده و با داشتن استقلال حقوقی بخشی از وظایف و اموری را که بر عهده ی یکی از قوای سه گانه و سایر مراجع قانونی می باشد را انجام می دهد.

### **موسسه یا نهاد عمومی غیر دولتی:**

واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تایید مجلس شورای اسلامی ایجاد شده و بیش از 50% بودجه ی سالانه ی آنها از محل منابع غیر دولتی تامین می گردد و عهده دار وظایف و خدماتی هستند که جنبه ی عمومی دارد مثل شهرداری ها.

### **شرکت دولتی:**

بنگاه اقتصادی است که به موجب قانون برای انجام قسمتی از تصدی های دولت به موجب سیاست های کلی اصل 44 قانون اساسی ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری جزء وظایف دولت محسوب میگردد. ایجاد و بیش از 50% سرمایه و سهام آنها متعلق به دولت می باشد.

### **بودجه ی کل کشور:**

برنامه ی مالی دولت است که برای 1سال مالی تهیه و جاوی پیش بینی درآمد ها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدف های قانونی کشور بشود.

### **سال مالی:**

سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و تا پایان اسفند ماه به پایان میرسد.

### **اعتبار:**

عبارت است از مبلغی که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی میرسد.

### **دیون بلامحل:**

عبارت است از بدهی های قابل پرداخت سنوات گذشته که در بودجه ی مربوطه اعتباری برای آنها منظور نشده است.

### **سایر منابع تامین اعتبار:**

عبارت است از منابعی که شرکت های دولتی تحت عنوان کمک دولت ، وام ، استفاده از ذخایر ، کاهش سرمایه در گردش و یا عناوین مشابه به موجب قانون مجاز به منظور کردن آن در بودجه های مربوط هستند.

### **هزینه:**

عبارت است از پرداخت هایی که به طور قطعی به ذی نفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک به عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می گیرد.

### **ذی حساب:**

نماینده و مأمور دولت و کارمند وزات اقتصاد و دارایی که ناظر بر امور مالی و فعالیت های مالی در دستگاه های دولتی می باشد. کلیه وزارت خانه ها و دستگاه های اجرایی دولتی که به نوعی از بودجه ی دولت سهم میبرد دارای ذی حساب می باشد به جز دانشگاه ها که به جای ذی حساب، مدیر مالی که از نیرو های رسمی و با تجربه خود دانشگاه می باشد استفاده می کنند.

### **وظایف ذی حساب:**

ذی حساب دو وظیفه ی مهم دارد:

1. تأمین اعتبار
2. تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات ( مدیر مالی در دانشگاه نیز دقیقاً همین 2 وظیفه را دارد )

### **صاحبین امضاء در دستگاه های اجرایی دولتی:**

در کلیه موسسات ، دستگاه ها و نهاد های دولتی 2 نفر صاحبان امضاء در اسناد مالی میباشند:

1. ذی حساب "امضای ثابت"
2. رئیس دستگاه و یا رئیس موسسه "که رئیس دستگاه میتواند تمام یا بخشی از اختیارات مالی خود را به شخص دیگری تفویض (واگذار) نماید که ما به این شخص " **مقام مجاز** " می گوئیم.

### **کارپرداز (مأمور تدارکات):**

از کارمندان رسمی دولت می باشد که مسئول تهیه ی اقلام ضروری و فور می باشد که با مبلغی که تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت میباشند مبادرت به تهیه ی اقلام و کالاهای ضروری موسسه می نماید. مبلغ تنخواه گردان نوعی قرض میباشند که کارپرداز موظف است

در قبال قرضی که میگیرد به همان اندازه سند هزینه (فاکتور) به ذی حساب یا عامل ذی حساب تحویل نماید.

### **جمعدار اموال (امین اموال):**

شخصی از کارمندان رسمی دولت می باشد که مسئول نگهداری حساب اموال موسسه دولتی میباشد این شخص وظیفه دارد کلیه ی اموال خریداری شده موسسه را در دفتر مربوطه ثبت نماید.

### **مراحل خرج در دستگاه های دولتی:**

1. تشخیص: عبارت است از تأمین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت هایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاه ضروری می باشد. این وظیفه به عهده رئیس دستگاه می باشد.
2. تأمین اعتبار: عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین. این وظیفه به عهده ذی حساب است.
3. تعهد: عبارت است از ایجاد دین بر ذمه ی دولت.
4. تسجیل: عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی
5. صدور حواله: اجازه ایست که کتبا به وسیله مقامات مجاز وزارت خانه، موسسه دولتی، شرکت دولتی و یا دستگاه اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهی های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذی حساب و در وجه ذی نفع صادر می شود.
6. درخواست وجه: سندی است که ذی حساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله های صادر شده از محل وجوه متمرکز شده در خزانه مجاز می باشد. حسب مورد از محل اعتبارات در وجه حساب بانکی دستگاه اجرایی صادر نماید.

### **تنخواه گردان حسابداری:**

عبارت است از وجهی که خزانه یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بخشی از هزینه های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سالهای قبل در اختیار ذی حساب قرار می دهد تا در قبال حواله های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجددا دریافت گردد. تنخواه گردان حسابداری در مواقعی به دستگاه پرداخت میشود که بودجه سالانه در مجلس به تصویب نرسیده باشد. در این شرایط معادل 1/12 (یک دوازدهم) و یا 2/12 (دو دوازدهم) بودجه سال قبل به دستگاه اجرایی تنخواه گردان حسابداری پرداخت می گردد.

### **پیش پرداخت:**

عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوطه بر اساس احکام و قراردادها طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می گیرد.

### **علی الحساب:**

عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد.

### **تخصیص اعتبار:**

مجوز استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب را که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور صادر میکند را گویند. در هر سال مالی به فاصله هر سه ماه سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور یک بار اقدام به تخصیص اعتبار می نماید.

### **درآمد عمومی:**

عبارت است از درآمدهای وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، مالیات، سود سهام شرکتهای دولتی، درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت فروش نفت و سایر درآمدهایی که در قانون کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود.

### **درآمد اختصاصی:**

عبارت است از درآمدهایی به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد. شهریه دریافتی از دانشجویان توسط دانشگاه ها درآمد اختصاصی همان دانشگاه منظور می شود و طبق قانون درآمدهای اختصاصی پس از واریز به خزانه به همان دستگاه کسب کننده ی درآمد برگشت داده شده و صرف هزینه های همان دستگاه می شود.

### **فرایند بودجه ریزی در دستگاه های دولتی (چرخه ی بودجه):**

1. تهیه و تنظیم بودجه: این کار از وظایف قوه مجریه است که طبق قانون به عهده ی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور واگذار شده است.
2. تصویب بودجه: این وظیفه برعهده ی مجلس شورای اسلامی است و به طور ویژه کمیسیون تلفیق بودجه کار بررسی بودجه ی پیشنهادی را انجام می دهد.
3. اجرای بودجه: این مرحله مهمترین مرحله بودجه ریزی میباشد که توسط دولت صورت می گیرد. اجرای صحیح آن توسط دولت براساس برنامه ها واهداف پیش بینی شده می باشد.
4. نظارت بر بودجه: این وظیفه توسط دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور انجام می شود.

### **مبادله ی موافقت نامه:**

اولین قدم در اجرای بودجه در سال مالی برای دستگاه های اجرایی تبادل موافقت نامه میباشد. موافقت نامه تفاهم نامه ای است حقوقی، فنی، مالی که از یک طرف سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور به عنوان نماینده دولت و ناظر بر اجرای برنامه ها و از طرف دیگر دستگاه های اجرایی به عنوان مجری برنامه های دولت منعقد میگردد که این دستگاه ها ملزم هستند با توجه به اعتبار تخصیصی در جهت هدف های مصوب گام بردارند.

**مثال:** دستگاه دولتی X مبادرت به مبادله ی موافقت نامه با سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور در قالب اعتبارات عمومی و اعتبارات اختصاصی به ترتیب مبلغ 80.000.000.000 ریال و 15.000.000.000 ریال نموده است:

اعتبارات مصوب 95.000.000.000

اعتبار عمومی (جاری) 80.000.000.000 }  
}

اعتبار اختصاصی 15.000.000.000

واحد گزارشگر 95.000.000.000

این ثبت در دفاتر دستگاه های اجرایی انجام می شود. از اعتبارات مصوب در دانشگاه ها 100% مبلغ تخصیص تا پایان سال واگذار می شود. اما در دیگر دستگاه ها 95% اعتبارات تخصیصی تا پایان سال به آنها واگذار میشود و مابقی (5%) به ستاد بحران جهت حوادث غیر مترقبه مانند سیل و زلزله و... اختصاص می یابد.

### تخصیص اعتبار در دستگاه ها:

سازمان مدیریت برنامه ریزی کشور ( نماینده دولت)

**موافقت نامه:**

دستگاه اجرایی (وزارت علوم)-دانشگاه

نکته 1: 4برهه زمانی ( 3 ماه به 3 ماه)

نکته 2: 4 درخواست وجه مدیر مالی ( دانشگاه)

در این مرحله بر اساس موافقت نامه ، ذی حساب یا مدیر مالی دستگاه موظف است در طول یک سال 4 بار (هر سه ماه یکبار) در خواست وجه تنظیم نموده و آن را به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور ارسال نماید. بدیهی است سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور پس از بررسی درخواست وجه های واصله ، حواله ای صادر نموده جهت پرداخت آن را به دستگاه مربوطه واگذار می نماید. دستگاه مربوطه نیز پس از اخذ حواله به خزانه داری کل کشور (دستگاه هایی که از اعتبارات ملی استفاده می نمایند) ویا به خزانه معین استان ( دستگاه هایی که از اعتبارات استانی استفاده می کنند) مراجعه نموده و وجه آن را دریافت می کنند.

**مثال:** براساس مثال قبل از محل اعتبارات عمومی 15% تخصیص دریافت شد

$$80.000.000.000 \times 15\% = 12.000.000.000$$

اعتبارات تخصیص یافته 12.000.000.000

اعتبار مصوب 12.000.000.00

**نکته:** در اعتبارات مربوط به درآمدهای اختصاصی نیازی به ثبت نیست.

**دریافت وجوه مربوط به تخصیص:**

1. از محل اعتبارات عمومی (جاری):

**مثال:** دریافت وجوه مربوط به تخصیص اعتبارات جاری در مثال قبل

وجه نقد 12.000.000.000

دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته 12.000.000.000

2. دریافت مربوط به اعتبارات اختصاصی از خزانه:

**مثال:** دریافت مبلغ 2.250.000.000 از محل اعتبارات اختصاصی از خزانه

وجه نقد 2.250.000.000

دریافتی از خزانه از محل اعتبارات اختصاصی 2.250.000.000

### **ابلاغ اعتبار (موضوع تبصره ماده 75 قانون محاسبات عمومی کشور):**

1. درخواست ابلاغیه ی اعتبار مربوط به هر یک از دستگاه های اجرایی با امضای مشترک بالاترین مقام دستگاه اجرایی دارنده اعتبار و یا مقام مجاز از طرف وی و ذی حساب مربوطه بر اساس مشخصات اعتباری مربوط اعتبارات جاری و اعتبارات عمرانی تخصیص داده شده حسب مورد با ذکر مبلغ و مشخصات واحدهای تابعه ی استانی گیرنده اعتبار تکمیل وبه اداره کل خزانه ارسال می گردد.

2. ذی حساب دستگاه ویا واحد سازمانی گیرنده اعتبار در موارد مذکور به عنوان دستگاه صاحب اعتبار مکلف است همچنان بر اساس شرح فعالیت های مندرج در موافقت نامه در مورد اعتبارات ابلاغی عمل نماید.

3. ذی حساب ودستگاه اجرایی در مرکز ویا استان بایستی وجوه مصرف نشده ی مبالغ دریافتی را بر اساس مشخصات اعتباری به حساب مربوطه نزد خزانه یا خزانه معین استان واریز نماید . (دستگاه های اختصاصی و جاری 13 ماهه هستند از فروردین تا فروردین سال بعد، عمرانی 17 ماهه هستند از فروردین تا مرداد)

### **موارد منع ابلاغ اعتبار**

1. ابلاغ اعتبار به عاملین ذی حساب و دستگاه اجرایی فاقد ردیف بودجه ای.

2. ابلاغ اعتبار به مؤسسات آموزشی وپرورشی خصوصی که از بودجه عمومی دولت استفاده نمی کند.

3. ابلاغ اعتبار به دستگاه های اجرایی فاقد ذی حساب و مدیر مالی.

4. ابلاغ اعتبار از محل اعتبارات ابلاغی.

5. تغییر و جابجایی برنامه فصول هزینه و طرح توسط ذی حساب دستگاه ابلاغ گیرنده

6. واریز مانده وجوه مصرف شده در پایان سال مالی و به حساب بانک پرداخت ذی حسابی دستگاه ابلاغ دهنده .



7. ابلاغ اعتبار بدون امضای ذی حساب و مدیر کل امور مالی دستگاه ابلاغ دهنده.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور طبق موافقت نامه ای که با وزارت خانه دارد به خزانه کل کشور دستور می دهد مبالغ را به وزارت خانه بفرستند. وزارت خانه به عنوان ابلاغ دهنده مبالغ را به زیر مجموعه هایش ابلاغ میکند (طی صدور حواله) و زیر مجموعه ها که همان ادارات کل در استان ابلاغ گیرنده محسوب می شود.

### فرایند ابلاغ اعتبار

1. درخواست وجه در دستگاه های اجرایی ابلاغ دهنده بر اساس مدارک و مستندات قانونی (موافقت نامه)

2. صدور مجوز از سوی خزانه و واریز وجه مورد درخواست از خزانه به حساب دستگاه اجرایی ابلاغ دهنده

3. واریز وجه مورد درخواست به حساب دستگاه های اجرایی ابلاغ گیرنده  
ابلاغ گیرنده (سازمان ها و استانها)

### ثبت های مربوط به حواله های صادره در دستگاه های ابلاغ گیرنده اعتبار:

1. ابلاغ اعتبار از محل اعتبارات عمومی:

**مثال:** ابلاغ 800.000.000 ریال از اعتبارات تخصیص یافته بر سایر واحدها و ارسال وجوه مربوطه

1. حواله ها 800.000.000

اعتبار تخصیص یافته 800.000.000

2. دریافتی از محل اعتبارات تخصیصی 800.000.000

موجودی نقد 800.000.000

2. از محل اعتبارات اختصاصی :

**مثال:** ابلاغ 650.000.000 از اعتبارات اختصاصی به اعتبارات اختصاصی مصوب به سایر واحدها و ارسال وجوه مربوطه

1. حواله ها 650.000.000

اعتبار مصوب 650.000.000

2. دریافتی از محل اعتبارات اختصاصی 650.000.000

موجودی نقد 650.000.000

به هنگام اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی در دستگاه دریافت کننده ابلاغ:

1. از محل اعتبارات عمومی:

**مثال:** دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی به مبلغ 800.000.000 ریال از محل اعتبارات عمومی

1. اعتبار ابلاغی 800.000.000

بودجه واحد گزارشگر 800.000.00

2. موجودی نقد 800.000.000

دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته 800.000.00

2. از محل اعتبارات اختصاصی:

**مثال:** دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی به مبلغ 650.000.000 ریال از محل اعتبارات اختصاصی

1. اعتبار ابلاغی 650.000.000

بودجه واحد گزارشگر 650.000.000

2. موجودی نقد 650.000.000

دریافتی از خزانه از محل اعتبارات اختصاصی 650.000.000

**دریافت وجه نقد از خزانه قبل از ابلاغ موافقت نامه و تخصیص (تنخواه گردان حسابداری):**

زمانی که بودجه دستگاه های اجرایی مصوب نشده باشد جهت انجام هزینه های ضروری معادل 1/12 (یک دوازدهم) یا 2/12 (دو دوازدهم) اعتبار سال گذشته را به عنوان تنخواه گردان حسابداری در اختیار دستگاه قرار میدهند.

**مثال:** دریافت 200.000.000 ریال از خزانه برای عملیات جاری تحت عنوان تنخواه گردان حسابداری

موجودی نقد 200.000.000

پیش دریافت ها 200.000.000

در صورتیکه تنخواه گردان حسابداری برای پرداخت هزینه ها مصرف شود ثبت آن در دفاتر انعکاس میابد:

اعتبار تأمین شده 200.000.000

کنترل اعتبار 200.000.000

بعد از ابلاغ و مبادله موافقت نامه و واریز وجوه ناشی از تخصیص اعتبار تنخواه گردان حسابداری باید تسویه شود که ثبت آن به شکل زیر است:

1. کنترل اعتبار 200.000.000
- اعتبار تخصیص یافته 200.000.000
2. پیش دریافت ها 200.000.000
- دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته 200.000.000



### مراحل بن های نقدی/ غیر نقدی:

الف) 1. تأمین اعتبار: حسابی کنترلی (بودجه ای) است.

2. خرید

ب) 1. هزینه

2. تعدیل (به همان اندازه ی هزینه ثبت تعدیل زده میشود)

ج) 1. برگشت ثبت تعدیل (تأمین اعتبار)

2. برگشت وجه هزینه نشده

### خرید و واگذاری بن نقدی و غیر نقدی به پرسنل

**بن نقدی:** همان کارت های هدیه می باشد که از بانک ها یا مؤسسات مالی خریداری می شود و در اختیار کارنان قرار می گیرد . کارت هدیه در حسابداری تعهد زیر مجموعه حساب کل موجودی نقد می باشد یا به عبارتی یکی از حساب های معین موجودی نقد کارت هدیه می باشد که در حسابهای تفصیلی آن به تفکیک نوع منابع (عمومی، اختصاصی و سایر منابع) سال و مشخصات کل اعتبار از قبیل مصوب، ابلاغی، برنامه، ردیف، نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه ثبت می شوند و چنانچه تا پایان دوره مالی مصرف نشوند بایستی به بانک ویا مؤسسه صادر کننده عودت داده شوند وضمن دریافت وجه مورد نظر به حساب های مربوطه واریز شوند .

**نکته:** در صورت خرید کارت های هدیه از محل وجوه سایر منابع نیازی به ثبت بودجه ای نیست.

### مراحل حسابداری بن نقدی

1. این مرحله از دو قسمت تشکیل شده است. ابتدا قبل از خرید باید در دستگاه های دولتی تأمین اعتبار نموده و ثبت آن را در دفاتر نشان دهیم و سپس پس از تأمین اعتبار اقدام به خرید بن ها نماییم.

**مثال 1:** خرید کارت هدیه از بانک به مبلغ 12.000.000 ریال که از محل منابع زیر خریداری شده است:

الف: از محل اعتبارات تخصیص یافته به مبلغ 4.850.000 ریال  
 ب: از محل اعتبارات اختصاصی به مبلغ 2.300.000 ریال  
 ث: از محل اعتبارات ابلاغی به مبلغ 3.900.000 ریال  
 ج: از محل وجوه سایر منابع به مبلغ 950.000 ریال (ثبت ندارد)

1) الف: اعتبار تأمین شده 4.850.000  
 اعتبار تخصیص یافته 4.850.000

ب: اعتبار تأمین شده 2.300.000  
 اعتبار مصوب 2.300.000

ث: اعتبار تأمین شده 3.900.000  
 اعتبار ابلاغی 3.900.000

### با ثبت مرکب

1) اعتبار تأمین شده 11.050.000

اعتبار تخصیص یافته 4.850.000

اعتبار مصوب 2.300.000

اعتبار ابلاغی 3.900.000

2) کارت هدیه 12.000.000

موجودی نقد 12.000.000

بانک پرداخت هزینه 4.850.000

بانک پرداخت اختصاصی 2.300.000

بانک پرداخت ابلاغی 3.900.000

بانک پرداخت سایر منابع 950.000

**مثال 2:** واگذاری 10.500.000 از کارت های هدیه به کارکنان که مبلغ 770.000 ریال آن از محل سایر منابع میباشد.

هزینه ها 10.500.000

کارت هدیه 10.500.000

اعتبار مصرف شده 9.730.000

اعتبار تأمین شده 9.730.000 ( مبلغ سایر منابع رو کم می کنیم)

**مثال 3:** برگشت کارت های هدیه به بانک (از کارت های مصرف نشده) و دریافت وجه آن توسط دستگاه اجرایی.

برگشت 1.500.000 ریال از کارت های هدیه به بانک و دریافت وجه آن توسط دستگاه اجرایی که عبارتند از:

مبلغ 520.000 ریال از محل اعتبارات تخصیص یافته

مبلغ 410.000 ریال از محل اعتبارات ابلاغی

مبلغ 390.000 ریال از محل اعتبارات اختصاصی

مبلغ 180.000 ریال از محل وجوه سایر منابع

$$*1.500.00-180.000=1.320.00$$

520.000	1) اعتبار تخصیص یافته
410.000	اعتبار مصوب
390.000	اعتبار ابلاغی
1.320.000	اعتبار تأمین شده

2) موجودی نقد 1.500.000

بانک پرداخت هزینه 520.000

معین بانک پرداخت اختصاصی 410.000

بانک پرداخت ابلاغی 390.000

بانک وجوه سایر موارد 180.000

کارت هدیه 1.500.000

**بن غیر نقدی:** بن غیر نقدی ، حواله یا کارت های صادره توسط فروشگاه می باشد که فقط قابلیت استفاده برای فروشگاه صادر کننده را دارا بوده و درجای دیگر اعتباری ندارد و دستگاه اجرایی برابر تفاهم نامه ای که با فروشگاه مورد نظر منعقد می کند بن ها را خریداری و در اختیار کارکنان قرار میدهد. بن های غیر نقدی در حسابداری دولتی با رویکرد تعهدی در طبقه دارایی ها و به نام حساب معین حساب ها واسناد دریافتنی - بن غیر نقدی زیر مجموعه حساب کل حساب ها واسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله ای میباشد که در حساب های تفصیلی آن به تفکیک نوع منابع (عمومی، برنامه، ردیف) ، نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه ثبت می شوند. چنانچه تا پایان دوره مالی مصرف نشوند بایستی به صادر کننده بن ها (فروشنده) عودت داده شوند و ضمن دریافت وجه مورد نظر، وجه به حساب های مربوطه واریز می شوند.

**نکته:** در صورت خریداری بن های غیر نقدی از محل وجوه سایر منابع نیازی به ثبت بودجه ای نیست.

**مثال 1:** خرید بن غیر نقدی از فروشگاه رفاه به مبلغ 6.800.000 ریال که از محل منابع زیر خریداری شدند

مبلغ 2.750.000 ریال از محل اعتبارات تخصیص یافته  
مبلغ 1.400.000 ریال از محل اعتبارات ابلاغی  
مبلغ 1.300.000 ریال از محل اعتبارات اختصاصی  
مبلغ 1.350.000 ریال از محل وجوه سایر منابع

### ثبت تأمین اعتبار:

(1) اعتبار تأمین شده 5.450.000  
اعتبار تخصیص یافته 2.750.000  
اعتبار مصوب 1.300.000  
اعتبار ابلاغی 1.400.000  
(2) حساب ها و اسناد دریافتنی 6.800.000  
وجه نقد 6.800.000

**مثال 2:** واگذاری 6.200.000 از بن های غیر نقدی به کارکنان (مبلغ 1.300.000 ریال از محل وجوه سایر منابع)

(1) هزینه 6.200.000  
حساب ها و اسناد دریافتنی 6.200.000

$$*6.200.00 - 1.300.000 = 4.900.000$$

(2) اعتبار مصرف شده 4.900.000

اعتبار تأمین شده 4.900.000

**مثال 3:** برگشت بن های غیر نقدی مصرف نشده به مبلغ 600.000 ریال و دریافت وجه آن توسط دستگاه اجرایی به شرح زیر:

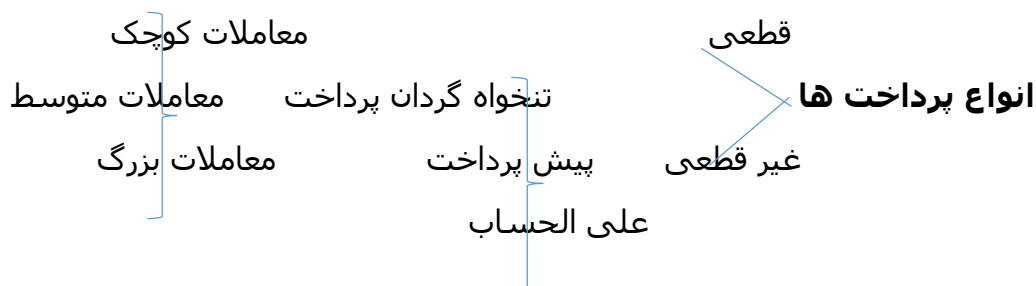
مبلغ 300.000 ریال از محل اعتبارات تخصیص یافته  
مبلغ 150.000 ریال از محل اعتبارات ابلاغی  
مبلغ 100.000 ریال از محل اعتبارات اختصاصی  
مبلغ 50.000 ریال از محل وجوه سایر منابع

(1) اعتبار تخصیص یافته 300.000

100.000	اعتبار مصوب
150.000	اعتبار ابلاغی
550.000	اعتبار تأمین شده

600.000	(2) موجودی نقد
300.000	بانک پرداخت هزینه
100.000	بانک پرداخت اختصاصی
150.000	بانک پرداخت ابلاغی
50.000	بانک وجوه سایر منابع

حساب ها و اسناد دریافتی 600.000



- مبلغ معاملات کوچک 200.000.000 ریال (سال 95) است که توسط هیئت وزیران تعیین می شود.

- در معاملات متوسط باید حداقل 2\_3 استعلام انجام شود.

### تنخواه گردان پرداخت

در ماده 17 محاسبات قانون عمومی، تنخواه گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل «تنخواه گردان حسابداری، اعتبارات عمومی و یا اعتبارات ابلاغی» از طرف ذی حساب (عامل ذی حساب) با تأیید رئیس دستگاه ویا مقامات مجاز برای انجام برخی از هزینه ها در اختیار مأمورانی که به موجب قانون مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند قرار میگیرد تا به تدریج از این محل هزینه های مربوطه انجام شود و به مصرف برسد. در این وضعیت وجوه دریافتی تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت بایستی در موعد قانونی مقرر تسویه و اسناد و مدارک مثبت (فاکتورها) مربوط به مصرف وجوه مذکور به واحد واگذارنده وجوه ارسال گردد. در ضمن چنانچه وجوه مصرف نشده از محل تنخواه گردان پرداخت وجود داشته باشد باید به حساب واگذارنده واریز شود و در صورتی که از محل تنخواه گردان پرداخت اسنادی وخواهی (برگشت) و یا به کسری ابواب جمعی تبدیل شود مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده ی واحد دریافت کننده تنخواه گردان می باشد. لازم به ذکر است حساب تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری معین جزو حساب کل موجودی نقد می باشد. در موقع ثبت حساب آن بایستی حساب های تفصیلی و مشخصات اعتبار دقیقاً مشخص گردد.

**مثال:** پرداخت مبلغ 2.000.000 ریال تنخواه گردان پرداخت از طرف ذی حساب به کارپرداز؛  
مطلوب است:

ثبت های مربوط به تأمین، پرداخت، هزینه و تعدیل.

الف: ثبت تأمین

1. اعتبار تأمین شده 2.000.000

کنترل اعتبار 2.000.000

از محل تنخواه گردان حسابداری

2. اعتبار تأمین شده 2.000.000

اعتبار تخصیص یافته 2.000.000

از محل اعتبارات عمومی

3. اعتبار تأمین شده 2.000.000

اعتبارات ابلاغی 2.000.000

از محل اعتبارات اختصاصی

ب: ثبت مربوط به پرداخت تنخواه گردان حسابداری

1. تنخواه گردان پرداخت 2.000.000

موجودی نقد 2.000.000

2. اعتبار پرداخت های غیر قطعی 2.000.000

اعتبار تأمین شده 2.000.000

ج: تسویه تنخواه گردان پرداخت «حالت اول»

هزینه ها 2.000.000

تنخواه گردان پرداخت 2.000.000

د: ثبت تأدیل تنخواه گردان

اعتبار مصرف شده 2.000.000

اعتبار پرداخت های غیر نقدی 2.000.000



**حالت دوم:** زمانی است که مقداری از مبلغ تنخواه گردان توسط کارپرداز هزینه شده در ازای آن اسناد مثبت به ذی حساب ارائه و مابقی مبلغ به ذی حساب برگشت داده میشود.  
**مثال:** ارائه مبلغ 1.500.000 ریال با اسناد مثبته تأیید شده و برگشت مبلغ 500.000 ریال از تنخواه گردان پرداخت به عامل ذی حساب به علت عدم هزینه.

مطلوب است: ثبت مربوط به هزینه و تعدیل  
(مابقی ثبت ها مانند مثال قبل تا ج مشترک هستند)

ثبت هزینه

هزینه ها 1.500.00

موجودی نقد 500.000

تنخواه گردان پرداخت 2.000.000

ثبت تعدیل

اعتبار مصرف شده 1.500.000

کنترل اعتبار/ تخصیص یافته/ ابلاغی/ مصوب 500.000

اعتبار پرداخت های غیر قطعی 2.000.000

**حالت سوم:** علاوه بر تایید اسناد مثبته ی ارایه شده توسط عامل ذی حساب با هماهنگی مبلغ 600.000 ریال بیشتر هزینه شده که قبلاً توسط ذی حساب مورد تایید قرار گرفته است.

**مثال:** مطلوب است ثبت های مربوط به تأمین اعتبار و هزینه و تعدیل

ثبت تأمین

اعتبار تأمین شده 600.000

کنترل اعتبار تخصیص یافته/ مصوب/ ابلاغی 600.000

ثبت هزینه

هزینه ها 2600.000

تنخواه گردان پرداخت 2000.000

موجودی نقد 600.000

## تعدیل

اعتبار مصرف شده	2600.000
اعتبار تأمین شده	600.000
اعتبار پرداخت های قطعی	2000.0000

در شرایطی ممکن است که به ذی حسابی ارسال میگردد بنا به دلایلی مانند: خطشه دار بودن فاکتور ها - نداشتن مهر در فاکتور ها - فقدان کد اقتصادی در فاکتور ها و... اسناد هزینه مجدداً به کارپرداز برگشت داده شود در این حالت باید ثبت های زیر را در دفاتر انعکاس دهیم.

مثال: از اسناد مثبت ارایه شده توسط کارپرداز به عامل ذی حساب در مثال قبل مبلغ 1.100.000 ریال پذیرفته و 900.000 ریال واخواهی گردید. مطلوب است: ثبت هزینه و تعدیل در دفاتر روزنامه

### (1) ثبت هزینه:

هزینه ها	1.100.000
حسابها و اسناد دریافتنی-اسنادواخواهی شده	900.000
تنخواه گردان پرداخت	2000.000

### (2) ثبت تعدیل:

اعتبار مصرف شده	1.100.000
اعتبار پرداخت های غیر قطعی	1.100.0000

مثال: از اسناد واخواهی شده در مثال قبل یعنی از قبل 900.000 ریال و مبلغ 700.000 ریال تأیید و مبلغ 200.000 ریال به کسری ابواب جمعی تبدیل شد.

### (1) ثبت هزینه:

هزینه ها	700.0000
حساب و اسناد دریافتنی-کسری ابواب جمعی	200.000

حساب و اسناد دریافتنی-اسنادواخواهی شده 900.000

(2) ثبت تعدیل:

اعتبار مصرف شده 700.000

اعتبار پرداختهای غیر قطعی 700.000

**مثال:** از کسری ابواب جمعی ایجاد شده در مثال قبل مبلغ 150.000 ریال ان تایید و 50.000 ریال هم نقدا به حساب مربوطه واریز گردید.

مطلوب است : ثبت هزینه و تعدیل

(1) ثبت هزینه:

هزینه ها 150.000

موجودی نقد 50.000

حساب و اسناد دریافتنی-کسری ابواب جمعی 200.000

(2) ثبت تعدیل:

اعتبار مصرف شده 150.000

کنترل اعتبار موصوب/ابلاغی/ تخصیص یافته 50.000

اعتبار پرداخت های غیر قطعی 200.000

**پیش پرداخت :**

بر اساس ماده 28 قانون محاسبات عمومی کشور پیش پرداخت عبارت است ازپرداختی که از محل اعتبارات مربوطه براساس احکام و قرار دادهطبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت میگیرد و در ماده 8 آیین نامه های پیش پرداخت و علی الحساب موضوع ماده 61 قانون محاسبات عمومی عنوان شده که پیش پرداخت ها در سالی که تعهد میرسد به حساب هزینه قطعی منظور می شود.

در ماده 36 شرایط عمومی پیمان عنوان شده که کارفرما موافقت دارد که به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار مبلغی به عنوان پیش پرداخت به پیمانکار پرداخت کنند. با توجه به اینکه پیش پرداخت قبل از شروع کار پیمانکار و به منظور تقویت بنیه مالی ایشان صورت میگیرد لازم است قبل از پرداخت تضمین های لازم از پیمانکار اخذ شود تا چنانچه به تعهدات

خود عمل ننمود بتوان مبلغ پیش پرداخت را از طریق وصول تضمین ها دریافت نمود. در بند (پ) ماده 6 آیین نامه ی معاملات دولتی میزان پیش پرداخت برای معاملاتی که به خدمات پیمانکاری از جمله پیمانکاری احداث و امور ساختمانی، نصب و ساخت و ساخت استخر و فن آوری معادن حمل و نقل کالا، تعمیر، نگهداری و... از 15% تا 25% مبلغ اولیه ی پیمان است که باید ضمانت نامه های لازم اخذ شده باشد و در سه قسط به شرح زیر پرداخت شود:

1) قسط اول معادل 40% مبلغ پیش پرداخت پس از تحویل کارگاه

2) قسط دوم معادل 30% مبلغ پیش پرداخت پس از تجهیز کارگاه

3) قسط سوم معادل 30% مبلغ پیش پرداخت پس از انجام 30% مبلغ اولیه ی پیمان طبق صورت وضعیت های موقت بدون محاسبه ی مصالح پای کار

**مثال:** الف) مبلغ 2.000.000 بابت قرار داد شماره 1 به شرکت خدماتی A از محل اعتبارات تخصیص یافته.

ب) مبلغ 1.500.000 بابت قرارداد شماره 2 به شرکت B از محل اعتبارات ابلاغی.

ج) مبلغ 1.000.000 بابت قرار داد شماره 3 به شرکت خدماتی Y از محل اعتبارات اختصاصی.

مطلوب است : ثبت های مربوط به تأمین اعتبار دریافت ضمانت های بانکی پرداخت وجه پیش پرداخت ثبت کنترلی.

الف) ثبت تامین

اعتبار تامین شده 4.500.000

اعتبار تخصیص یافته 2.000.000

اعتبار ابلاغی 1.500.000

اعتبار مصوب 1.000.000

ب) ثبت مربوط به تضمین

حسابهای انتظامی 4.500.000

حساب تضمین شرکت A 2.000.000

حساب تضمین شرکت B 1.500.000

حساب تضمین شرکت Y 1.000.000

طرف حسابهای انتظامی 4.500.000

ج) پرداخت وجه پیش پرداخت

پیش پرداخت ها 4.500.000

4.500.000	وجه نقد
2.000.000	بانک پرداخت هزینه
1.500.000	بانک پرداخت ابلاغی
1.000.000	بانک پرداخت اختصاصی

(د) ثبت کنترلی

4.500.000 اعتبار پرداخت های غیر قطعی  
4.500.000 اعتبار تامین شده

**مثال:** از پیش پرداخت های واریزی در وجه شرکت ها مبالغ زیر در سال جاری به هزینه منظور گردید.

شرکت A مبلغ 1.600.000  
شرکت B مبلغ 1.300.000  
شرکت Y مبلغ 700.000

(الف) ثبت هزینه ها

3.600.000 هزینه  
3.600.000 پیش پرداخت ها

(ب) ثبت تعدیل

اعتبارات مصرف شده 3.600.000  
اعتبار پرداخت های غیر قطعی 3.600.000

- پس از ثبت هزینه ثبت مستهلک نمودن ضمانت نامه ها در دفاتر انعکاس می یابد.

(ج) ثبت مربوط به آزاد نمودن ضمانت نامه ها

طرف حساب های انتظامی 3.600.000

حسابهای انتظامی 3.600.000

1.600.000	حساب تضمین شرکت A
1.300.000	حساب تضمین شرکت B
700.000	حساب تضمین شرکت Y

مبالغ زیر از پیش پرداخت های واگذاری طی سال جاری به حساب های مربوطه دستگاه های اجرایی واریز شد.

شرکت A مبلغ 220.000      شرکت B مبلغ 150.000      شرکت Y مبلغ 60.000

به ترتیب به حساب های دستگاه اجرایی واگذار گردید.

الف) ثبت مربوط به واریز مبلغ برگشت خورده

موجودی نقد      430.000

بانک پرداخت هزینه      220.000

بانک پرداخت ابلاغی      150.000

بانک پرداخت اختصاصی      60.000

پیش پرداخت ها      430.000

ب) ثبت مربوط به برگشت اعتبار تامین شده

اعتبار تخصیص یافته      220.000

اعتبار ابلاغی      150.000

اعتبار مصوب      60.000

اعتبار پرداخت های غیرقطعی      430.000

مستهلك نمودن ضمانت نامه ای پیش پرداخت به اندازه ی مبلغ برگشتی به حساب های مربوطه:

-برگشت ضمانت نامه های اضافی

طرف حساب های انتظامی      430.000

حساب های انتظامی      430.000

حساب تضمین شرکت A      220.000

حساب تضمین شرکت B      150.000

حساب تضمین شرکت Y      60.000

بستن حساب های پیش پرداخت در پایان دوره مالی:

(1) بودجه ی واحد گزارشگر      470.000

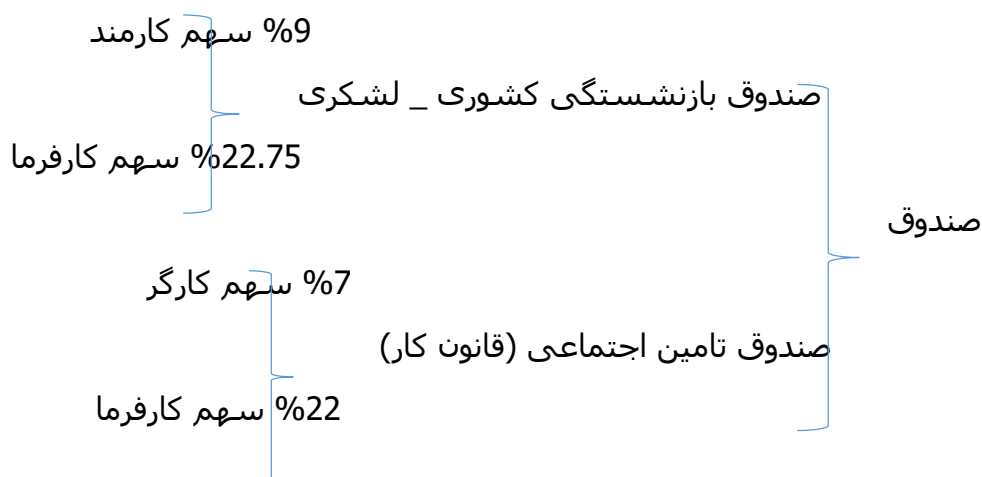
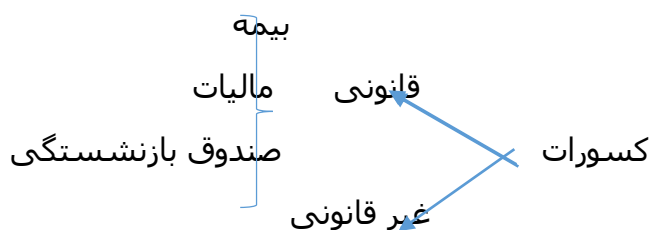
اعتبار پرداخت های غیر قطعی      470.000

$4.500.000 - (3.600.000 + 430.000) = 470.000$

2) ارزش خالص پایان دوره 470.000  
پیش داخت ها 470.000

### حقوق و دستمزد

شماره مستخدم ← خزانه داری کل کشور / دستگاه اجرایی  
حقوق های غیر متعارف ← مزایا ( از محل اعتبارات دستگاه اجرایی )



### حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

الف) حقوق و مزایای کارکنان رسمی و پیمانی از محل اعتبارات عمومی:

با توجه به اهمیت حقوق و دستمزد دستگاه های اجرایی در نظام حسابداری با رویکرد تعهدی که از ابتدای سال مالی 94 برای کارمندان رسمی و پیمانی مشخص گردیده جهت تسحیل در انجام امور محوله ی ذی حسابداری دستگاه های اجرایی مثالی را ذکر می نمایم. لازم به توضیح است که در جز یک بند "واو" تبصره 19 قانون بودجه ی سال 86 الزام شده که به منظور ایجاد هماهنگی و پرداخت به موقع حقوق و مزایای کارکنان رسمی و پیمانی شاغل در کلیه ی وزارتخانه ها و موسسات دولتی به استثنای وزارت اطلاعات و نیرو های مصلح به دولت اجازه داده می شود تا پایان فروردین سال 86 و از آن به بعد اعتبارات مربوط به پرداخت های پرسنلی اعم از حقوق و انواع فوق العاده های مستمر حق عائله بندی و اولاد و همچنین

پاداش پایان سال کارکنان (عیدی) یاد شده را به ترتیبی که در آیین نامه ی اجرایی مشخص شده از سقف اعتبارات هزینه ای مصوب دستگاه های اجرایی ملی و استانی کسروبه سقف اعتبارات ردیف 503933 منظور نمایند. در قسمت چهارم این قانون با عنوان وزارت امور اقتصاد و دارایی اعتبار حقوق و مزایای کارکنان و وزارتخانه ها وموسسات دولتی و دستگاه های اجرایی محلی مشخص شده است.

**مثال:** موافقت نامه ای بین دستگاه اجرایی X وسازمان مدیریت امضا شده که بودجه ی دستگاه اجرایی 980.000.000 ریال بوده که از این رقم مذکور 650.000.000 ریال آن مربوط به بند واو (حقوق و مزایا) می باشد.

مطلوب است : ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه

1) اعتبارات مصوب 980.000.000

بودجه ی واحد گزارشگر 980.000.000

2) بودجه ی واحد گزارشگر 650.000.000

اعتبار مصوب 650.000.000

لیست حقوق دستگاه اجرایی X تهیه و هزینه و کسورات مربوطه برابر جدول در دست میباشد.

مطلوب است: ثبت حساب حقوق و مزایای مستمر با رویکرد تعهدی

لیست حقوق مهر ماه کارکنان رسمی پیمانی دستگاه اجرایی X

مبلغ	کسورات	مبلغ	هزینه ها
6.750.00	بیمه تامین اجتماعی سهم دولت و کارکنان	45.000.000	ناخالص حقوق
1.700.000	بیمه خدمات درمانی سهم دولت و کارکنان	5.000.000	بیمه تامین اجتماعی سهم دولت
4.500.000	بازنشستگی سهم دولت و کارکنان	850.000	بیمه خدمات درمانی سهم دولت
1.500.000	مالیات پرداختی	2.700.000	بازنشستگی سهم دولت



7.800.000	سایر کسورات پرداختی		
31.300.000	خالص حقوق پرداختی		
53.550.000	جمع کسورات وخالص پرداختی	53.550.000	جمع کل هزینه ها

ثبت حقوق 1 ماهه از محل اعتبارات عمومی

3) اعتبارات مصوب 53.550.000

بودجه ی واحد گزارشگر 53.550.000

ثبت تخصیص

4) اعتبارات تخصیص یافته 53.550.000

اعتبارات مصوب 53.550.000

ثبت تامین اعتبار

5) اعتبار تامین شده 53.550.000

اعتبار تخصیص یافته 53.550.000

ثبت شناسایی هزینه ها

6) هزینه ها 53.550.000

بیمه تامین اجتماعی 5.000.000

حقوق خدمات کارکنان 4.500.000

هزینه بیمه خدمات درمانی 850.000

بازنشستگی سهم دولت 2.700.000

سایر بدهی های جاری 22.250.000

بیمه تامین اجتماعی 6.750.000

بیمه خدمات درمانی 1.700.000

بازنشستگی سهم دولت 4.500.000

مالیات پرداختی 1.500.000

سایر کسورات 7.800.000  
حساب ها و اسناد پرداختی 31.300.000  
خالص حقوق پرداختی 31.300.000

ثبت پرداخت کسورات

7.800.000 (7) موجودی نقد  
سایر کسورات پرداختی 7.800.000  
سایر بدهی های جاری 14.450.000  
بیمه تامین اجتماعی 6.750.000  
بیمه خدمات درمانی 1.700.000  
بازنشستگی سهم دولت 4.500.000  
مالیات پرداختی 1.500.000  
حسابها و اسناد پرداختی 31.300.000  
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته 53.530.000

ثبت تعدیل

45.750.000 (8) اعتبار مصرف شده  
اعتبار تامین شده 45.750.000  
 $53550.000 - 7.800.000 = 45.750.000$

ثبت پرداخت سایر کسورات

7.800.000 (9) سایر بدهی های جاری  
سایر بدهی های جاری 7.800.000  
موجودی نقد 7800.000

ثبت تعدیل سایر کسورات

(10) اعتبارات مصرف شده 7.800.000

اعتبار تامین شده 7.800.000

(ب) پرداخت حقوق کارکنان قراردادی (کار معین موقت کارگری و...):

کارکنان قراردادی کلیه ی دستگاه های اجرایی توسط خود دستگاه مربوطه حقوق پرداخت میگردد که فرآیند حقوق آن ها در مثالی که گفته خواهد شد ذکر می گردد.

لیست حقوق مهر ماه کارکنان قرار دادی دستگاه X

مبلغ	کسورات	مبلغ	هزینه ها
15.152.000	خالص پرداختی	21.400.000	ناخالص
5.7780.000	بیمه تامین اجتماعی سهم دولت	4.280.000	بیمه اجتماعی سهم دولت
550.000	مالیات پرداختی		
4.200.000	سایر کسورات		
25.680.000	جمع	25.680.000	جمع

1) ثبت تامین اعتبار

الف) اعتبار تامین شده 25.680.000

اعتبار تخصیص یافته 25.680.000  
تامین اعتبار از محل اعتبار تخصیص یافته

ب) اعتبار تامین شده 25.680.000

اعتبار مصوب 25.680.000  
تامین اعتبار از محل اعتبار اختصاصی

ج) اعتبار تامین شده 25.680.000

اعتبار ابلاغی 25.680.000  
تامین اعتبار از محل اعتبار ابلاغی

2) ثبت شناسایی هزینه ها

25.680.000	هزینه ها
21.400.000	حبران خدمات کارکنان
4.280.000	بیمه تامین اجتماعی
15.152.000	حساب ها و اسناد پرداختنی
15.152.000	خالص پرداختی
10.528.000	سایر بدهی های جاری
5.7780.000	بیمه تامین اجتماعی
550.000	مالیات پرداختی
4.200.000	سایر کسورات

### (3) ثبت پرداخت حقوق

15.152.000	حساب ها و اسناد پرداختنی
15.152.000	خالص پرداختی
10.528.000	سایر بدهی های جاری
5.7780.000	بیمه تامین اجتماعی
550.000	مالیات پرداختی
4.200.000	سایر کسورات
25.680.000	موجودی نقد

### (4) ثبت تعدیل

25.680.000	اعتبار مصرف شده
25.680.000	اعتبار تامین شده

### حسابداری هزینه ها

در ماده 23 قانون محاسبات عمومی هزینه به این صورت تعریف شده است :

پرداخت هایی که به ذی نفع در قبال تعهد یا تحت عنوان های مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوطه صورت می پذیرد هزینه می گویند. در ماده ی 52 همین قانون مراحل پرداخت هزینه را به این گونه مشخص نموده اند : (1) تشخیص (2) تامین اعتبار (3) تعهد (4) تسجیل (5) صدور حواله (6) پرداخت (( صدور چک )) با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد و در قانون اصلاحیه ی ماده 63 و 64 همین قانون مهلت قانونی برای تعهد و پرداخت هزینه های جاری و عمرانی اعم از اینکه از محل اعتبارات عمومی یا اختصاصی تامین شده باشد و تا پایان سال مالی توسط خزانه دارای کل در اختیار ذی حسابی دستگاه های ذی ربط قرار گرفته باشد برای هزینه های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان تیرماه سال بعد در نظر گرفته شده است و چنانچه

وجوه مصرف نشده تا تاریخ های مذکور وجود داشته باشد برای اعتبارات جاری تا 10 اردیبهشت و برای اعتبارات عمرانی تا 10 مرداد سال بعد باید به حساب خزانه واریز گردد.

\_ عملیات حسابداری هزینه ها :

الف) از محل اعتبارات هزینه ای (عمومی\_جاری):

**(2) شناسایی ثبت و هزینه :** با توجه به در حسابداری تعهدی هزینه ها به محض تعهد یا تحمیل باید ثبت شود و ذی حسابداری باید تمام هزینه های تحقق یافته را شناسایی و ثبت نماید.

**مثال 1:** اضافه کار مرداد ماه کارکنان رسمی به مبلغ 22.800.0000 ریال شناسایی و ثبت گردید اما به علت عدم تخصیص پرداختی صورت نگرفت. مطلوب است: ثبت عملیات فوق

هزینه ها	22.800.0000
سایر بدهی های جاری	2.280.000
حسابها و اسناد پرداختنی	20.520.000
	$22.800.000 * 10\% = 2.280.000$

**نکته:** با توجه به اینکه شناسایی هزینه ها قبل از تخصیص بوده نیازی به ثبت تامین نمی باشد همین طور در پرداخت های پرسنلی 10% پرداخت ها تحت عنوان مالیات کسر می شود.

### **1) شناسایی ثبت و پرداخت هزینه ها:**

**مثال 2:** هزینه های مربوط به آب و برق و تلفن به مبلغ 8.900.000 ریال شناسایی و پس از ارایه به ذی حسابداری و تایید اسناد مثبت از محل اعتبارات ابلاغی پرداخت گردید.

(1) اعتبار تامین شده 8.900.000  
اعتبار ابلاغی 8.900.000

(2) هزینه ها 8.900.000  
موجودی نقد 8.900.000

(3) اعتبار مصرف شده 8.900.000  
اعتبار تامین شده 8.900.000

**مثال 3:** با توجه به اینکه از محل اعتبارات اختصاص یافته (اعتبارات مصوب) تخصیص لازم در اختیار دستگاه اجرایی قرار گرفت اضافه کار مرداد ماه کارکنان که قبلاً شناسایی و ثبت شده بود (مثال 1) پرداخت گردید.

1) اعتبار تامین شده 22.800.000  
اعتبار تخصیص یافته 22.800.000

2) سایر بدهی های جاری 2.280.000  
حسابها و اسناد پرداختنی 20.520.000  
موجودی نقد 22.800.000

3) اعتبار مصرف شده 22.800.000  
اعتبار تامین شده 22.800.000

### **3) شناسایی و ثبت هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده در پایان سال مالی :**

**مثال 4:** اسناد مثبت مربوط به آخرین وضعیت قرار داد فی ما بین دستگاه اجرایی و شرکت B مبلغ 6.940.000 ریال ارایه شد که به علت مازاد بودن این هزینه بر اعتبار تخصیص یافته نتوانستند مبلغ آن را پرداخت نمایند و در ضمن امکان برگشت خدمات نیز وجود ندارد.

هزینه ها 6.940.000  
سایر بدهی های جاری 6.940.000

**مثال 5:** بر اساس احکام پرسنل میزان مزایای پایان خدمت کارکنان در سال جاری مبلغ 21.800.000 ریال برآورد و به دایره ی حسابداری ارایه گردید.

هزینه ها 21.800.000  
ذخیره ی مزایای پایان خدمت کارکنان 21.800.000

**مثال 6:** امور اداری میزان مزایای پایان خدمت کارکنان که در سنوات قبل محاسبه و ثبت نشده بود را به مبلغ 56.289.000 ریال جهت ثبت حسابداری به ذی حسابی تحویل داد.

**نکته:** در این مرحله نیازی به ثبت تامین نمی باشد و با توجه به اینکه مبلغ مزایا مربوط به سال گذشته است از عنوان ارزش خالص پایان دوره در دفترکل استفاده می شود.

ارزش خالص پایان دوره 56.289.000

ذخیره ی مزایای پایان خدمت کارکنان 56.289.000

#### **4) هزینه های ناشی از احکام تعهد آور صادره از مراجع ذی صلاح:**

**مثال 7:** صدور حکم تعهدآور از سوی مراجع ذی صلاح به مبلغ 8.900.000 ریال که یک نسخه از حکم به دستگاه اجرایی و نسخه دیگر جهت انجام کسر از حساب به بانک عامل تحویل داده شده است.

هزینه ها 8.900.000

سایر بدهی های جاری 8.900.000

**مثال 8:** مبلغ مذکور در مثال شماره 7 از محل اعتبارات تخصیص یافته تامین و پرداخت گردید.

1) اعتبار تامین شده 8.900.000

اعتبار تخصیص یافته 8.900.000

2) سایر بدهی های جاری 8.900.000

اعتبار مصرف شده 8.900.000

3) اعتبار مصرف شده 8.900.000

اعتبار تامین شده 8.900.000

#### **5) شناسایی و ثبت هزینه های مربوط به ملزومات:**

**مثال 9:** خرید مبلغ 9.654.000 ریال ملزومات از محل اعتبارات اختصاصی

1) اعتبار تامین شده 9.654.000

اعتبار مصوب 9.654.000

2) موجودی ها 9.654.000

موجودی نقد 9.645.000

3) اعتبار مصرف شده 9.654.000  
اعتبار تامین شده 9.654.000

**مثال 10:** با توجه به مثال قبل از ملزومات خریداری شده مبلغ 5.846.000 ریال برابر درخواست صادره از واحد های اداری در اختیار آنها قرار گرفت.

هزینه ها 5.846.000  
موجودی ها 5.846.000

ب) از محل اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای:

**مثال 11:** خرید مبلغ 6.000.000 ریال تجهیزات اداری و 2.900.000 ریال نرم افزار اموار از محل اعتبارات ابلاغی.

1) اعتبار تامین شده 8.900.000  
اعتبار ابلاغی 8.900.000

2) دارایی های ثابت مشهود 6.000.000  
دارایی های ثابت نامشهود 2.900.000  
موجودی نقد 8.900.000

3) اعتبار مصرف شده 8.900.000  
اعتبار تامین شده 8.900.000

**نکته:** در کلیه ی پرداخت هایی که در قبال ارایه ی خدمات می باشد 3% از کل پرداختی تحت عنوان مالیات تکلیفی کسر می گردد و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می شود.

**مثال 12:** خرید مصالح به مبلغ 7.300.000 ریال از محل اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای .

1) اعتبار تامین شده 7.300.000  
اعتبار مصوب 7.300.000

2) موجودی ها 7.300.000



موجودی نقد 7.300.000

3) اعتبار پرداخت های غیر قطعی 7.300.000

اعتبار تامین شده 7.300.000

**مثال 13:** مصرف مصالح خریداری شده در مثال 12 به مبلغ 4.800.000 ریال همراه با صورت جلسه ی مصرف مصالح.

1) دارایی های در جریان تکمیل 4.800.000

موجودی ها 4.800.000

2) اعتبار مصرف شده 4.800.000

اعتبار پرداخت های غیر قطعی 4.800.000

## سپرده ها

فروش به بیشترین قیمت

پاکت الف: پاکت سپرده شرکت در مزایده

تشریفات پاکت ب: پاکت سوابق و مجوز های قانونی شرکت مورد نظر

پاکت ج: پاکت قیمت پیشنهادی

مزایده

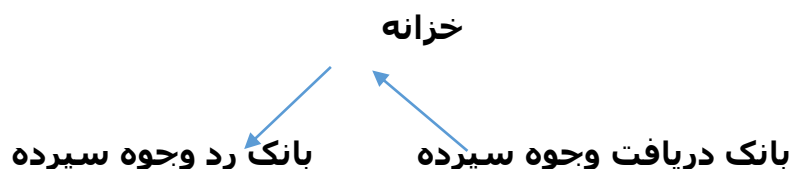
تشریفات

خرید به کمترین قیمت

مناقصه

تشریفات

پاکت الف:



## حسابداری سپرده ها

به استناد ماده 41 قانون محاسبات عمومی سپرده وجوهی هستند که توسط وزارتخانه، موسسات و شرکت های دولتی به عنوان وجه الضمان و یا وثیقه دریافت می گردند و در حسابهای مخصوصی که از طرف وزارتخانه در بانک مرکزی و یا سایر شعب بانک های دولتی که از طرف بانک مرکزی افتتاح می گردد واریز شده و این حساب ها بدون حق برداشت خواهد بود و در آخر هرماه به حساب مخصوص به نام تمرکز وجوه سپرده در خزانه منتقل می شود. از انواع سپرده ها می توان: 1) سپرده شرکت در فرآیند اجرای کار (مزایده و مناقصه) 2) سپرده حسن انجام تعهد 3) سپرده حسن انجام کار اشاره کرد. ذی حسابی ها بایستی حداکثر ظرف مدت یک هفته پس از پایان هرماه سیاهه یریز سپرده های منتقل شده به حساب تمرکز وجوه سپرده که به خزانه ارسال شده تایید و دریافت نمایند و خزانه هم بایستی حداکثر ظرف مدت 15 روز تاییدیه ی فوق الذکر را صادر و توسط بانک عامل به ذی حساب ارسال نماید. برای رد وجوه سپرده نیز حسابی از اطراف خزانه نزد شعبه بانک عامل افتتاح میگردد به نام حساب رد وجوه سپرده که برداشت از این حساب با امضای مشترک رییس یا مقام مجاز و ذی حسابی دستگاه اجرایی به عمل خواهد آمد. رد وجوه سپرده با رعایت مقررات مربوط به خود و براساس تایید و دستورکتابی رییس دستگاه مجاز می باشد.

## انواع سپرده

1) سپرده شرکت در فرآیند اجرای کار: یکی از انواع ضمانت های معتبر برای شرکت در رقابت در شرکت های دولتی واریز وجه نقد به حساب سپرده ی بانکی مجاز می باشد یا به عبارتی تضمینی نقدی است که اشخاص برای اثبات تعهد و حداقلی زمان خود به خزانه واریز می کند تا کارفرمای آنان رازا در مراحل بعدی فرآیند اجرای کار شرکت می دهد پس از تعیین برندگان اول و دوم تضمین شرکت در فرآیند اجرای کار سایر شرکت کنندگان باید حداکثر ظرف 7 روز کاری آزاد شود.

2) سپرده ی حسن انجام تعهد: عبارت است از وجوهی که بابت تضمین اشخاص پس از فرآیند انتخاب شدن برای معامله به منظور اثبات پای بندی و انجام تعهدات خود قبل از انعقاد قرارداد به حساب خزانه واریز می نمایند.

3) سپرده حسن انجام کار: از مبلغ هر پرداخت به پیمانکار معادل 10% به عنوان تضمین حسن انجام کار کسر و در حساب سپرده نزد کارفرما نگهداری می شود. نصف این مبلغ پس از صورت وضعیت قطعی و نصف دیگر پس از تحویل قطعی با رعایت شرایط حقوقی پیمان مسترر می گردد.

## ثبت عملیات حسابداری سپرده:

1) واریز وجه به عنوان سپرده نزد بانک عامل

بانک دریافت وجوه سپرده ××  
سپرده دریافتی ××

(2) انتقال سپرده های دریافت شده به خزانه

×× خزانه  
بانک دریافت وجوه سپرده ××

(3) زمانی که براساس مقررات تصمیم به رد یا پس دادن سپرده اشخاص حقیقی و یا حقوقی داشته باشیم با مکاتبات لازم سپرده های موردنظر را از خزانه تقاضا نموده و خزانه وجه مربوطه را به حساب بانک رد وجوه سپرده قابل برداشت دستگاه واریز می نماید.

بانک رد وجوه سپرده ××  
×× خزانه

(4) زمانی که برابر مقررات و توافق انجام شده سپرده فرد یا شرکتی را رد نماییم ثبت زیر در دفاتر انعکاس می یابد.

سپرده دریافتی ××  
بانک رد وجوه سپرده ××

(5) به منظور جلوگیری از تاخیر در استرداد سپرده های دریافتی دستگاه می تواند معادل 10% سپرده های سال گذشته را از خزانه به عنوان قرضی در قالب تنخواه گردان رد وجوه سپرده دریافت نمایند که ثبت آن به شکل زیر است

بانک رد وجوه سپرده ××  
تنخواه گردان رد وجوه سپرده ××

**مثال 1:** در طی ماه جاری مبالغ زیر بابت سپرده دریافت و در پایان ماه بانک عامل وجوه سپرده های واریزی را به حساب خزانه واریز نمود.

الف) سپرده شرکت در مناقصه به مبلغ 8.900.000

ب) سپرده حسن انجام تعهد به مبلغ 12.800.000

ج) سپرده حسن انجام کار به مبلغ 38.400.000

---

60.100.000

60.100.000 (1)بانک دریافت وجوه سپرده  
60.100.000 سپرده دریافتی

60.100.000 (2)خرانه  
60.100.000 بانک دریافت وجوه سپرده

**مثال 2:**دریافت مبلغ 10.000.000 ریال تنخواه گردان رد وجوه سپرده از خزانه .

10.000.000 بانک رد وجوه سپرده  
10.000.000 تنخواه گردان رد وجوه سپرده

**مثال 3:** استرداد سپرده شرکت در مناقصه به مبلغ 5.340.000 ریال از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده

5.340.000 سپرده دریافتی  
5.340.000 تنخواه گردان رد وجوه سپرده

**مثال 4:** دریافت مبلغ 23.500.000 ریال وجهاز خزانه بابت رد وجوه سپرده حسن انجام کار

23.500.000 بانک رد وجوه سپرده  
23.500.000 خزانه

**مثال 5:**پرداخت مبلغ 13.500.000 ریال از وجه دریافتی به پیمانکاران بابت آزاد سازی سپرده حسن انجام کار

13.500.000 سپرده دریافتی  
13.500.000 بانک رد وجوه سپرده

**مثال 6:** واگذاری مبلغ 12.000.000 ریال تنخواه گردان رد وجوه سپرده به عام ذی حساب (این حساب ماهیت بدهکار دارد)

تنخواه پردان ردوجوه سپرده به عامل ذی حساب 12.000.000  
بانک رد وجوه سپرده 12.000.000

**مثال 7:** استرداد مبلغ 4.600.000 ریال از محل تنخواه گردان رد جوه سپرده عامل ذی حساب به پیمانکاران

سپرده دریافتی 4.600.000  
تنخواه پردان ردوجوه سپرده به عامل ذی حساب 4.600.000

**مثال 8:** برگشت مابقی مبلغ تنخواه گردان رد وجوه سپرده دریافتی در مثال 2 به خزانه.

$$10.000.000 - 5.340.000 = 4.660.000$$

تنخواه گردان پرداخت رد وجوه سپرده 4.660.000  
بانک رد وجوه سپرده 4.660.000

حسابداری درآمدها:

دستگاه های اجرایی در بخش عمومی و درآمد های خود را از طریق عملیات مبادله ای و یا غیرمبادله ای کسب می کنند عملیات مبادله ای به عملیاتی اطلاق می شود که به موجب آن دارایی یا خدماتی به ارزش منصفانه دادوستد شود یا ارزش منابع دریافتی با ما به ازای پرداختی تقریباً برابر باشد ولی در عملیات غیر مبادله ای یک واحد منابعی را بدون پرداخت ما به ازای یا در قبال ما به ازای اندکی دریافت میکند مثل مالیات و انتقالات نقدی و غیر نقدی از جمله هدایا و کارت ها ، بخشودگی بدهی و جرایم. درآمد حاصل از عملیات مبادله ای باید به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتنی و در عملیات غیر مبادله ای باید به میزان افزایش دارایی های ارزیابی شده توسط واحد گزارشگر اندازه گیری شود. در قانون محاسبات عمومی درآمد ها را به عمومی ، اختصاصی و درآمد شرکت های دولتی تقسیم نموده اند. بدیهی است کلیه درآمد های وصولی باید به حساب خزانه داری کل کشور واریز گردند. در حسابی که غیر قابل برداشت میباشد. در بخش درآمد های اختصاصی که درآمد های دستگاه های اجرایی میباشد باید درآمد واریزی به خزانه از طریق ارسال درخواست وجه مجدداً به حساب قابل برداشت دستگاه کسب کننده ی درآمد واریز گردد .

**مثال 1:** مبادله ی موافقت نامه بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی که در آن درآمد های عمومی 10.000.000 ریال و درآمد های اختصاصی 8.000.000 ریال پیش بینی شده است.

جواب: با توجه به این که توافق نامه ای رد و بدل شده ثبتی در دفاتر انجام نمی گیرد

**مثال 2:** تحقق مبلغ 12.000.000 ریال درآمد اختصاصی که مبلغ 8.000.000 ریال آن وصول شد.

موجودی نقد 8.000.000  
حساب ها و اسناد دریافتنی 4.000.000  
درآمد های دولت 12.000.000

**مثال 3 :** تحقق مبلغ 10.500.000 ریال از درآمد های عمومی که 7.000.000 ریال آن وصول گردید.

موجودی نقد 7.000.000  
حساب ها و اسناد دریافتنی 3.500.000  
درآمد های دولت 10.500.000

**مثال 4 :** واریز درآمد های وصولی به حساب خزانه

وجوه ارسالی به خزانه 15.000.000  
درآمد اختصاصی 8.000.000  
درآمد عمومی 7.000.000  
موجودی نقد 15.000.000

**مثال 5:** بر اساس تجربیات گذشته مبلغ 3.800.000 ریال از مطالبات غیر قابل وصول تشخیص داده شد. مطلوب است ثبت عملیات فوق

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول 3.800.000  
حساب ها و اسناد دریافتنی 3.800.000

**مثال 6 :** از مطالباتی که غیر قابل وصول تشخیص داده بودیم مبلغ 2.600.000 ریال وصول و به خزانه ارسال گردید در ضمن مبلغ 1.400.000 ریال از مطالبات مربوط به درآمد اختصاصی میباشد.

(1) حساب ها و اسناد دریافتنی 2.600.000  
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول 2.600.000

(2) موجودی نقد 2.600.000  
حساب ها و اسناد دریافتنی 2.600.000

(3) وجوه ارسالی به خزانه 2.600.000

درآمد عمومی 1.200.000

درآمد اختصاصی 1.400.000

موجودی نقد 2.600.000

**مثال 7:** دریافت مبلغ 9.800.000 ریال پیش دریافت درآمد توسط واحد گزارشگر در دفاتر ثبت گردید.

موجودی نقد 9.800.000

پیش دریافت ها 9.800.000

**مثال 8:** شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ 800.000 ریال ( درآمد های سوخت شده)

**نکته:** لازم به ذکر است که برای هزینه هایی که در مقابل ذخیره شناسایی میشوند

تامین اعتبار انجام نمیشود

هزینه ها 800.000

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول 800.000

**مثال 9:** مبلغ 700.000 ریال توسط واحد های تابعه درآمد وصول شد که از این مبلغ 300.000 ریال مستقیماً توسط واحد تابعه به حساب خزانه واریز و تاییدیه اخذ و مبلغ 400.000 ریال آن به حساب بانک واحد گزارشگر اصلی واریز گردید

(1) حساب ها و اسناد دریافتنی 700.000 (بابت وصولی سایر واحد ها)  
درآمد های دولت 700.000

(2) وجوه ارسالی به خزانه 400.000  
موجودی نقد 300.000

حساب ها و اسناد دریافتنی 700.000