

## بررسی شیوه ها و خصوصیات حسابداری شهرداری ها

نورالله عسکریپور<sup>۱\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۸/۲۹

### چکیده

حسابداری شهرداریها در مقام مقایسه با حسابداری بازرگانی جزئی از حسابداری دولتی میباشد و کلیه خصوصیات قائل شده در کتب و منابع مختلف حسابداری دولتی در مورد حسابداری شهرداریها نیز صادق است ولی حسابداری شهرداریها در مقایسه با حسابداری دولتی دارای ویژگی خاص میباشد. دستگاه های اجرایی دولتی که اعتبار بودجه برنامه ای آنان از محل اعتبار کل کشور تأمین و پرداخت میگردد ایجاد کننده تعهدات و پرداخت کننده هزینه های انجام شده خواهند بود و هزینه های انجام شده را در دفاتر خود ثبت مینماید و درآمد دولت در دستگاه دیگری متمرکز میگردد. در صورتیکه در شهرداریها حسابداری درآمد و هزینه در یک واحد مالی مجتمع و در دفاتر منعکس خواهد شد و میتوان حساب های درآمد شهرداری را توأم یا غیرمتمرکز و به طور جداگانه عمل نمود.

### واژگان کلیدی

حسابداری، شهرداری، درآمد، هزینه

۱- مسئول مالی-کارشناسی ارشد حسابداری.

## مقدمه

حسابداری یکی از خرده نظام هایی هست که در ارتباط و تعامل با سایر سیستم ها نظیر، بودجه ریزی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات، برای تحقق اهداف و ارتقای سطح مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای بزرگ بخش عمومی که شهرداری نیز از جمله آنها است به فعالیت می پردازد.

از نقطه نظر مبانی ثبت فعالیت های مالی روش حسابداری در شهرداریها روش نقدی خواهد بود «بدین معنی که درآمد از جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع اقلام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که ۱۵ اردیبهشت سال بعد می باشد تشکیل میشود»

در مورد درآمد هائیکه عملابُرج تشخیص و یا پیش آگهی صادر میشود و یا دین مودی نسبت به آنها تحقق پیدا میکند حسابهای انتظامی تشکیل و در آنها ثبت میگردد تا اقلامی از درآمد های مذکور که در طول سال مالی به حیطه وصول درنیامده است عنداللزوم در پیش بینی درآمدهای بودجه سال بعد منظور شود.

در مورد هزینه های آن قسمت که در طول سال مالی تحقق یافته ولی پرداخت آن تا پایان دوره عمل بودجه صورت نگرفته است در حساب دیوان شهرداری منظور میگردد تا از محل اعتباراتی که در بودجه بعنوان پرداخت دیوان پایدارو به تصویب میرسد و پرداخت شود.

جمع اقلام درآمدهای وصول نشده تا پایان سال مالی نسبت به هر یک از منابع درآمد و هزینه های تحقق یافته پرداخت نشده تا پایان دوره عمل بودجه باید در گزارش وضع مالی سالانه که همراه با تفریغ بودجه جهت رسیدگی و تصویب انجمن تسلیم میگردد درج و صورت های ریز اقلام مذکور زمینه گزارش فوق الذکر شود.

### روش نگهداری حساب

روش نگهداری حساب های شهرداری طبق ماده ۴۳ آئین نامه شهرداری باید مترادف یا دوبر باشد. برای اینکه روش حسابداری شهرداریهای کشور متحد الشکل باشد تا تنظیم آمارهای سالانه از درآمد و هزینه ها و دارایی و بدهی شهرداریها و تجزیه تحلیل آنها را توسط وزارت کشور امکان پذیر سازد. کلیه شهرداریها باید سرفصل حساب های درآمد و هزینه و سایر حسابهای مربوط را بر اساس مقررات این دستورالعمل و سایر دستورالعمل های مالی شهرداریها که توسط وزارت کشور ابلاغ شده یا میشود تنظیم و از فرم های مقرر در این دستورالعمل استفاده نمایند.

### حساب اختصاصی

برای فعالیت هائیکه جنبه اختصاصی دارد «یعنی تمام یا قسمتی از هزینه های آن از محل درآمدهای حاصل از همان فعالیت یا برنامه و وظیفه تامین و پرداخت میشود یا درآمد خاص برای آن اختصاص داده میشود باید در هر مورد حساب های جداگانه تنظیم گردد». ملاک تشخیص فعالیت های اختصاصی در هر شهرداری بودجه شهرداری خواهد بود که برای هر یک از فعالیت های اختصاصی طبق دستورالعمل مربوط یک بودجه اختصاصی تنظیم و به تصویب میرسد. در مواردیکه شهرداری دارای فعالیت اختصاصی و حساب اختصاصی برای هر فعالیت باشد در استقراض از یک حساب برای استفاده در حساب دیگر باید مقررات ماده ۳۹ آئین شهرداریها رعایت شود.

بودجه

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول هدف مالی دولت میشود» بودجه از زمان شروع تا خاتمه دارای چهار مرحله به شرح زیر است:

- مرحله تهیه و تنظیم بودجه

- مرحله تصویب بودجه

- مرحله تفریغ بودجه

- مرحله اجرای بودجه

تهیه و تنظیم بودجه

شهردای مکلف است منتهی تا روز آخر دیماه بودجه سالیانه خود را به انجمن پیشنهاد نماید. همچنین شهردار موظف است به محض پیشنهاد بودجه به انجمن شهر با استفاده از اختیاری که بر طبق ماده ۳۸ قانون شهرداری به اوتفویض شده موضوع را تا حصول نتیجه پیگیری نموده و حداقل هفته ای سه روز تقاضای تشکیل جلسه انجمن را بنماید و شخصاً نیز در جلسات حضور یافته و توضیحات لازم را در باره اقلام مندرج در بودجه بدهد.

تصویب بودجه

بودجه پیشنهادی شهرداری زمانی قابل اجرا میباشد که از تصویب انجمن شهر بگذرد و در این رابطه انجمن نیز باید قبل از اسفند ماه آنرا رسیدگی و تصویب نماید، بنابراین موعد تصویب نهائی بودجه سالیانه به وسیله انجمن شهر و ابلاغ آن به شهرداری طبق ماده ۶۷ قانون حداکثر تا اول اسفند ماه سال قبل میباشد و در صورتیکه انجمن در رأس موعد مذکور به وظیفه قانونی خود در این مورد عمل نکند شهردار موظف است مراتب را به استاندار یا فرماندار کل و در شهرداری تهران به وزارت کشور اطلاع دهد تا بر طبق ماده ۴۱ اصلاحی قانون شهرداری اقدام لازم معمول گردد. بودجه پیشنهادی پس از تصویب جهت اجرا به شهرداری ابلاغ خواهد شد، شهردار مکلف است نسخه ای از بودجه را حداکثر تا ۱۵ روز بعد از تصویب بوسیله فرمانداری به وزارت کشور ارسال دارد.

اجرای بودجه

همانطور که اشاره شد بودجه پس از تهیه و تنظیم و تصویب جهت اجرا به شهرداری، ابلاغ میگردد، در این مرحله است که بودجه بعنوان یک برنامه از قوه به فعل درآمده و طی آن عایدات برابر قانون وصول و مخارج در پس اجرای فعالیت و برنامه ها با رعایت کامل مقررات تعهد و پرداخت میگردد.

پیش بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمیگردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد، همچنین وجود اعتبار در بودجه مصوبه بخودی خود برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمیکند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید.

اجرای بودجه از لحاظ انجام هزینه خود به دو مرحله تقسیم میگردد:

الف) مرحله اداری و حقوقی شامل: تشخیص - تأمین اعتبار - تعهد - تسجیل - حواله درخواست وجه - پرداخت که به موجب قانون لازم الاجرا میباشد.

ب) مرحله مالی و حسابداری شامل: ثبت عملیات و فعالیتهای مالی شهرداری در دفتر روزنامه و نقل آن به دفاتر کل و معین، تهیه تراز عملیات ماهیانه (تراز آزمایشی) انجام اصلاحات در پایان دوره و انعکاس آنادائمی و موقت در پایان

دوره مالی و نقل حسابهای دائمی از طریق تراز اختتامیه و تراز افتتاحیه به سال مالی بعد و بالاخره تهیه و تنظیم گزارشهای مالی و صورتحسابهای نهائی در پایان سال مالی همراه با ضوابط مربوطه به آن، اجرای این مرحله با برقراری یک سیستم صحیح حسابداری که در فاصله زمانی مناسب نظارت مستمر بر امور مالی را ایجاد نماید امکان پذیر است.

#### تفریغ بودجه

در پایان سال مالی و در پایان دوره عمل بودجه، امور مالی نسبت به بستن حسابهای موقت و دائمی شهرداری و نقل مانده از طریق تراز افتتاحیه اقدام و صورتحسابهای مالی را، تهیه و مراتب را جهت تصویب تفریغ بودجه تا آخر اردیبهشت ماه سال به انجمن شهر گزارش خواهد نمود، انجمن شهر نیز باید تا آخر خرداد ماه آنرا رسیدگی نماید همچنین شهرداری مکلف است نسخه ای از تفریغ بودجه را حداکثر تا ۱۵ روز بعد از تصویب به وسیله فرمانداری به وزارت کشور ارسال دارد به موجب ماده ۴۴ و آئین نامه شهرداریها مصوب تیرماه ۱۳۴۶ رسیدگی و ممیزی حساب شهرداریها در سه مرحله به شرح زیر انجام گردید:

الف) حسابرسی به وسیله شهرداری قبل و بعد از خرج بوسیله کارکنان ثابت شهرداری که اطلاعات کافی در امور مالی و حسابداری داشته باشند.

ب) حسابرسی به وسیله حسابداران قسم خورده یا متخصص که از طرف انجمن شهر انتخاب خواهند شد، در موقع تفریغ بودجه شهرداری مکلف است نتیجه گزارش حسابرسان مذکور را همراه تفریغ بودجه در اجرای مفاد ماده ۶۷ و تبصره آن به انجمن شهر و وزارت کشور ارسال دارد.

ج) رسیدگی نهائی به وسیله انجمن شهر از طریق بررسی گزارشهای مالی و گزارش حسابرسان مذکور در بند «ب» ماده فوق. بدین ترتیب انجام مرحله اول یعنی تهیه و تنظیم بودجه از اختیارات شهرداری و مرحله دوم تصویب بودجه از اختیارات انجمن شهر مرحله سوم یعنی اجرای بودجه بوسیله شهرداری و مرحله چهارم که نظارت بر بودجه است، در آغاز توسط شهرداری و سپس مستقیم و غیر مستقیم بوسیله انجمن انجام میگردد.

#### طبقه بندی بودجه

بودجه در شکل نوین خود به شرح زیر طبقه بندی گردیده است:

- طبقه بندی عملیات

- طبقه بندی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار

- طبقه بندی هزینه ها

- طبقه بندی واحد سازمانی

- طبقه بندی اقتصادین در سرفصل های مربوط در دفتر کل از طریق دفتر روزنامه، بستن حسابهای

حسابهای عمومی (با مانده بدهکار)

بانک - پس از تهیه صورت مغایرات بانکی در پایان هر ماه این حساب به مبلغ جمع دریافتی ها بدهکار و به میزان چکهای صادره و هزینه های بانکی بستانکار میشود و در صورتیکه حسابهای متعدد از طرف شهرداری در بانک افتتاح شده باشد برای هر یک از آنها یک حساب جداگانه در دفتر کل به منظور و بترتیب فوق عمل خواهد شد.

تنخواه گردان - مطالبات تحقق یافته شهرداری از اشخاص و مؤسسات اعم از مؤسسات دولتی و غیردولتی در بدهکار این حساب منظور میشود (طرف این حساب از لحاظ عوارض در حسابهای با مانده بستانکار ذخیره مطالبات قابل وصول است)

مطالبات از حساب مخصوص - در صورتیکه برای فعالیتهای اختصاصی یک گروه جداگانه ایجاد گردد بدهی آن گروه حسابها بگروه حساب های عمومی، در این حساب ثبت میگردد.

درآمدهای پیش بینی شده - این حساب در ابتدای سال نسبت به جمع کل درآمدهای مصوب در بودجه بدهکار و حساب مازادبودجه به همان میزان بستانکار میشود. در پایان هر ماه معادل جمع درآمدهای وصولی که در دفتر معین درآمد ثبت گردیده این حساب بستانکار و طرف آن (حساب مازاد بودجه) بدهکار میشود.

پیش پرداختها - برای ثبت پیش پرداخت به فروشندگان یا پیمانکاران بر اساس قراردادهای منعقد یا سفارشیهای که داده میشود بمبلغ پرداختی حساب پیش پرداخت بدهکار و به بستانکار حساب بانک منظور میگردد.

#### اسناد دریافتی

حسابهای عمومی (با مانده بستانکار)

مازادبودجه - طرف این حساب درآمدهای پیش بینی شده است.

ذخیره مطالبات قابل وصول - طرف این حساب در گروه حسابهای با مانده بدهکار حساب بدهکارن میباشد.

درآمدها - با وصول درآمدها که قاعدتاً از طرف بانک صورت میگیرد این حساب بستانکار میشود.

پیش دریافتها - تین حساب در مقابل دریافتها زودتر از موعد بستانکار میشود.

#### بستانکارن

اسناد پرداختی

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول - آن قسمت از درآمدهای قابل وصول را که مشکوک قلمداد میگردد میتوان از حساب ذخیره مطالبات قابل وصول خارج ساخته و در این حساب منظور نمود.

(در صورتیکه به طرق بازرگانی اداره گردد)

حسابهای انتظامی دارایی های ثابت

- زمین

- ماشین آلات و وسایل نقلیه

- اثاثه

- کار در جریان ساخت

- سرمایه گذاری برای دارایی ثابت

#### بانک

اصطلاح بانک یا موجودی بانکی معمولاً به آن قسمتی از نقدینگی مؤسسه اطلاق میگردد که در حسابهای مربوطه در بانک تحت عناوین مختلفی از قبیل حساب جاری، حساب پس انداز و حساب سپرده نگهداری میشود.

در مؤسسات دولتی و شهرداریها دریافت و پرداخت ها به استثناء پرداختهای جزئی که از محل تنخواه گردان قابل پرداخت است کلاً میبایست از طریق بانک مرکزی یا بانک ملی به نمایندگی از طرف بانک مرکزی انجام پذیرد.

## صندوق

اصطلاح صندوق معمولاً به وجوهی اطلاق میگردد که در داخل مؤسسه نگهداری میشود. نگهداری هر گونه نقدینگی اعم از اسکناس و مسکوک، چک، حواله بانکی و اوراق بهادار همواره با خطراتی از قبیل: سرقت، حریق و اختلاس میباشد که میبایست به هر نحو ممکن از وقوع احتمالی آن جلوگیری شود. دقت در انتصاب فرد یا افرادی واجد شرایط بعنوان صندوقدار یا متصدی امور صندوق، ایجاد یک سیستم کنترل داخلی، برقراری مقررات مالی خود میتواند تا حدودی سازمان را به این مقصود نزدیک سازد.

مؤسسات دولتی و شهرداریها به موجب قانون موظف اند کلیه دریافتها و پرداختهای خود را از طریق بانک انجام دهند مگر موارد بسیار جزئی، لذا در مورد دریافتهای جزئی که ارزش آنها ندارد مؤدی، برای پرداخت آن به بانک هدایت شود در اینگونه موارد درآمدهائی جزئی میبایست مستقیماً توسط تحصیلدار یا صندوقدار وصول و روزانه بحساب جاری بانک واریز گردد، در هر حال از جمعداران که مسئولیت تحویل و تحول و نگهداری وجوه و نقدینه ها و سپرده ها و اوراق بهادار شهرداری بعهدہ آنان واگذار شده است میبایست طبق مقررات مورد عمل در مؤسسات دولتی تضمین کافی دریافت گردد.

ماده ۷۵ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ در این مورد چنین مقرر میدارد «عوارض درآمد شهرداری بوسیله مأمورین مخصوص که از طرف شهرداری بنام مأمور وصول تعین میشود دریافت خواهد شد و مأمورین وصول باید بر طبق مقررات امور مالی تضمین کافی بپسارند.

برای ثبت عملیات مربوط به وجوه نقدی از «حساب صندوق» استفاده میشود و کلیه دریافتها بر اساس مدارک مربوطه بحساب صندوق صندوق بستانکار خواهد شد. ما به التفاوت جمع گردش بدهکار و بستانکار حساب صندوق مانده و یا موجودی صندوق را نشان میدهد که برابر موجودی شمارش شده صندوق خواهد بود.

پیش پرداخت و علی الحساب:

بموجب ماده ۳۴ آئین نامه مالی شهرداریها مصوب تیرماه ۴۶، «کلیه پرداختهای شهرداری، باید با توجه به ماده ۷۹ قانون شهرداری با اسناد مثبت انجام گردد و در مورد هزینه هائیکه تنظیم اسناد مثبت آن قبل از پرداخت میسر نباشد ممکن است بطور علی الحساب پرداخت و اسناد هزینه آن د راسرع وقت تکمیل و بحساب قطعی منظور گردد، نوع هزینه هائیکه بطور علی الحساب قابل پرداخت است و طرز استفاده از تنخواه گردان بموجب دستوالعملی که وزارت کشور ابلاغ خواهد نمود تعیین خواهد شد

هر چند در آئین نامه مالی شهرداریها اصطلاح پیش پرداخت و علی الحساب به یک معنا توصیف شده است با این همه دستور العمل صادره از طرف وزارت کشور علی الحساب را به شرح زیر تعریف مینماید:

«علی الحساب عبارت است از پرداختی که بمنظور ادای قسمتی از تعهد صورت میگردد.»

و بلا فاصله اضافه مینماید: در مورد پرداخت پیش پرداختها و مبالغ علی الحساب رعایت نکات زیر لازم است:

۱. تأیید قبلی شهرداری یا کسی که از طرف شهردار به او تفویض اختیار شده است.

۲. مقررات شهرداری یا قرارداد اجازه چنین پرداختی را داده باشد.

۳. تضمین کافی برای استرداد یا احتساب آن اخذ شده باشد.

بدین ترتیب میتوان گفت ((پیش پرداخت عبارت از پرداختی است که از محل اعتبارات مصوب طبق مقررات مربوطه و احکام و قراردادها پیش از انجام تعهد صورت میگیرد و علی الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد صورت میگیرد))

#### تعریف تنخواه گردان

تنخواه گردان عبارتست از وجوهی که از محل اعتبارات مصوب برای پرداخت هزینه های جاری از طرف ذیحساب در اختیار مأمورین یا واحدهای ذیربط قرار میگیرد تا به تدریج که هزینه های مربوطه انجام میشود اسناد هزینه تحویل، مجدداً معادل همان اسناد دریافت دارند.

#### انواع تنخواه گردان

با توجه به موارد اشاره شده در تعریف فوق که عیناً از دستورالعمل صادره از طرف وزارت کشور استخراج گردیده است لزوم دو نوع تنخواه گردان در شهرداریها به شرح زیر ضروری به نظر میرسد:

۱. تنخواه گردان حسابداری

۲. تنخواه گردان پرداخت

#### تنخواه گردان حسابداری

تنخواه گردان حسابداری مبلغی است که بنا به درخواست رئیس حسابداری و یا مدیر امور مالی و بموجب موافقت شهردار (ذیحساب) برقرار و از محل کلیه اعتبارات بودجه مصوبه بمنظور پرداخت هزینه های جاری و تعهدات سالهای قبل در اختیار واحد حسابداری قرار داده میشود.

میزان و مبلغ تنخواه گردان حسابداری معمولاً معادل میزان و مبلغ پرداختی سه ماه با توجه به پرداختی سال قبل که از سه دوازدهم اعتبارت مصوب تجاوز نکند خواهد بود، یا به عبارت دیگر میزان تنخواه گردان حسابداری میبایست حداقل پرداخت های سه ماه شهرداری را کفایت نماید.

#### واگذاری تنخواه گردان حسابداری

ثبت عملیات مربوط به واگذاری تنخواه گردان حسابداری در دفاتر مالی شهرداری به ترتیبی خواهد بود که ابتدا حساب بانکی درآمد بابت پرداخت تنخواه گردان حسابداری بستانکار و حساب اعتبارات تخصیصی به همان مبلغ بدهکار میگردد سپس بر اساس اعلامیه بانکی مبنی بر انتقال مبلغ فوق بحساب جاری هزینه حساب بانکی هزینه بدهکار و حساب تنخواه گردان حسابداری بستانکار خواهد شد

پرداخت هزینه ها از محل تنخواه گردان حسابداری

بعد از انتقال مبلغ تنخواه گردان حسابداری از حساب بانکی درآمد بحساب جاری هزینه و ثبت عملیات مربوطه در دفاتر مالی، واحد حسابداری با رعایت کامل مقررات و بر اساس نسخ اول حواله های واصله مبادرت به پرداخت هزینه ها و تعهدات خواهد نمود

#### بابت پرداخت هزینه های انجام شده

پرداخت حقوق و دستمزد کارمندان شهرداری

متصدی پرداخت حقوق و دستمزد لیست حقوقی کارکنان شهرداری را برای هر برنامه بطور جداگانه و براساس آخرین حکم کارگزینی بموقع تهیه و پس از کسور قانونی مبلغ خالص آنرا با صدور چک از محل موجودی

حساب جاری هزینه برداشت و بحساب جاری مخصوص که برای پرداخت حقوق کارمندان و کارگران در بانک افتتاح شده است (حساب موقت بانکی) واریز مینماید تا طبق لیست پیوست چک ارسالی بحساب ذینفع منظور گردد.

لیست حقوق کارکنان به دو قسمت تقسیم میشود در قسمت اول علاوه بر حقوق ثابت، مزایای کارکنان شامل مزایای شغل، فوق العاده بدی آب و هوا، فوق العاده تسهیلات زندگی و سایر مزایا نیز درج و یکجا در ستون حقوق و مزایا منعکس خواهد شد. و در قسمت دوم کسور قانونی شامل کسور بازنشستگی، مالیات، بیمه، بدهی به سایر مؤسسات درج و جمع آنها در ستون مربوطه منعکس خواهد شد تا بدین ترتیب مبلغ پرداخت به تفکیک برای انتقال بحساب جاری یا پس انداز کارکنان مشخص گردد.

لیست پیوستی که به ضمیمه چک حقوق و دستمزد جهت واریز بحساب کارمندان و کارگران به بانک ارائه میگردد بشکل فوق کامل نبوده بلکه فقط به ذکر اسامی کارکنان و شماره حسابجاری قابل پرداخت به آن محدود میگردد، علاوه بر لیست حقوق صورتحسابی نیز میبایست برای کارکنان تهیه و به آنان تحویل شود تا از کم و کیف حقوق دریافتی آگاهی حاصل نماید، یک نمونه از لیست کارکنان در صفحه ملاحظه میگردد. بموجب قانون محاسبات عمومی گواهی بانک دایر به انتقال وجه بحساب ذینفع پرداخت محسوب میشود.

لذا مادام که گواهی بانک مبنی بر انتقال وجه پرداختی بحساب کارکنان به شهرداری واصل نشده باشد، اینگونه پرداختها در حکم پیش پرداخت بوده و نمیتوان آنرا بحساب هزینه قطعی منظور نمود.

در صورتیکه بوسیله شهرداری حساب جاری مخصوص (حساب موقت بانکی) برای پرداخت حقوق کارکنان و کارگران در بانک افتتاح نشود، در موقع ارسال چک حقوق به بانک حساب «پیش پرداخت حقوق» به جای حساب «موقت بانکی» بدهکار میگردد و مادامیکه گواهی بانک مبنی بر انتقال وجه بحساب جاری کارکنان واصل گردد، در مقابل بدهکار کردن حساب هزینه قطعی «پیش پرداخت حقوق» بستانکار خواهد شد.

#### کاهش یا افزایش تنخواه گردان حسابداری

به ترتیبی که ملاحظه میگردد روش تنخواه گردان در حسابداری شهرداری روش ثابت است بدین معنی که مانده حساب تنخواه گردان از اول دوره مالی تا پایان سال مالی ثابت خواهد ماند مگر در اثر افزایش تنخواه گردان و یا کاهش آن، کاهش تنخواه در دو حالت امکان پذیر است یکی در اثر بازپرداخت قسمتی از تنخواه واگذار شده بحساب جاری در آمد که آنرا کاهش نقدی یا مستقیم میگویند و دیگری منظور نمودن حواله های پرداختی بحساب تنخواه گردان حسابداری که به کاهش غیر نقدی و یا غیر مستقیم موسوم میباشد

#### واریز تنخواه گردان حسابداری

بمنظور واریز تنخواه گردان حسابداری ابتدا کلیه هزینه های تعهد شده و پرداخت نشده و بحساب هزینه قطعی منظور میگردد و آنگاه حواله های پرداخت شده بحساب تنخواه گردان حسابداری بدهکار و در مقابل حساب اعتبار برنامه های مربوطه بستانکار خواهد شد، سپس معادل مانده بستانکار حساب تنخواه گردان حسابداری که برابر موجودی حساب جاری هزینه میباشد برداشت و بحساب جاری در آمد منتقل و بدین ترتیب تنخواه واگذار شود تسویه میگردد



### تنخواه گردان پرداخت

تنخواه گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تایید وزیر یا رئیس موسسه و یا مقامات مجاز آنها برای انجام برخی از هزینه های در اختیار واحدها و یا مامورینی که به موجب این قانون و آئین نامه های اجرائی ان مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند قرار میگیرد تا بتدریج که هزینه های مربوطه انجام میشود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه پرداخت دارند، از تعریف فوق چنین مستفاد میگردد که اولاً تنخواه گردان از محل تنخواه گردان حسابداری تامین خواهد شد در ثانی تنخواه گردان پرداخت برای انجام پاره ای هزینه های جزئی میباید در اختیار جمعدار که ممکن است مأمور خرید یا واحد تدارکات و یا کارپرداز نامیده شود قرار، مبلغ تنخواه گردان پرداخت با تنظیم سند و صدور چک از محل حساب جاری هزینه بابت خریدهای جزئی و متوسط در حدود پرداخت های یکماه در اختیار واحد تدارکات یا مأمور خرید قرار داده میشود و معمولاً در قبال این پرداخت از متصدی تنخواه گردان تضمین کافی گرفته میشود.

### تأمین اعتبار

تأمین اعتبار تخصیص تمام یا قسمتی از اعتبار موجود میباشد که برای هزینه معینی ذخیره میگردد و تا زمانیکه هزینه مورد نظر قطعی نشده باشد و یا موضوع هزینه منتفی نگردد، اعتبار تأمینشده همچنان پایدار و به قوت خود باقی خواهد ماند و نباید به مصرف هزینه دیگری برسد.

تأمین اعتبار یا به اصطلاح حسابداران دولتی «تعهدات» میباید بر اساس اصول حسابداری بودجه در دفاتر مالی ثبت گردد تا ضمن مشخص شدن میزان بدهی احتمالی ذخیره ای برای اعتبار تعهد شده و پرداخت نشده شهرداری منظور گردد. طریقه ثبت عملیات در رابطه با تأمین اعتبار در دفاتر مالی به ترتیبی خواهد بود که معادل قیمت برآوردی «حساب تعهدات» بدهکار و معادل همین مبلغ «حساب ذخیره تعهدات» بستانکار میگردد و در صورت انجام و یا منتفی شدن هزینه های تعهد شده عملیات فوق معکوس میگردد.

### بابت تأمین ملزومات اداری

هرگاه قیمت واقعی ملزومات درخواستی در بازار ۱۰/۰۰۰ ریال بیشتر از مبلغ برآورد شده باشد مأمور خرید میباید قبل از انجام معامله به حسابداری مراجعه و نسبت به بقیه اعتبار مورد نیاز اقدام نماید در آنصورت تعدیلات مربوطه به شرح زیر است:

### طبقه بندی عملیات

عناوین طبقه بندی عملیات یا طبقه بندی وظایف - برنامه ها و فعالیتهای هر شهرداری بشرح زیر میباشد:

۱۰۰- امور عمومی شهرداری (شامل ۷ برنامه و ۲۸ فعالیت)

۲۰۰- طراحی شهر و خدمات مهندسی و نظارت ساختمانی و شهرسازی (شامل ۶ برنامه و ۱۲ فعالیت)

۳۰۰- خیابان سازی و اسفالت (شامل ۵ برنامه و ۱۰ فعالیت)

۴۰۰- خدمات بهداشتی شهری (شامل ۴ برنامه و ۱۰ فعالیت)

۵۰۰- پارک سازی و درختکاری و زیبائی شهر (شامل ۳ برنامه و ۱۰ فعالیت)

۶۰۰- حفاظت شهر (شامل ۶ برنامه و ۵ فعالیت)

۷۰۰- آب - فاضلاب - برق و گاز (شامل ۵ برنامه و ۱۲ فعالیت)

۸۰۰- خدمات اجتماعی (شامل ۶ برنامه و ۱۹ فعالیت)

۹۰۰- خدمات تعاونی و خیریه (شامل ۴ برنامه و ۱۰ فعالیت)

توضیحات اضافه میشود:

- ۱- کلیه اقدامات و عملیات هر شهرداری به شرح جدول فوق به ۹ وظیفه تقسیم گردیده است.
  - ۲- در شماره های قراردادی سه رقمی این جدول رقم سمت چپ نشان دهنده شماره وظیفه، رقم دوم نشان دهنده شماره برنامه های داخل در هر وظیفه و رقم سوم نشان دهنده شماره فعالیت های داخل در هر برنامه میباشد.
  - ۳- در صورتیکه یک برنامه مرکب از چند طرح باشد طرحهای وابسته به آن با شماره سه رقمی مربوط به آن فعالیت و با درج شماره مسلسل طرح در سمت راست بعد از یک ممیز مشخص میباشد.
- طبقه بندی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار
- درآمدها و منابع مالی شهرداریهای کشور به طبقه به این شرح تقسیم گردیده است که
- هر طبقه شامل چند منبع میباشد، شماره های قراردادی درآمدها دو رقمی است که رقم اول (سمت چپ) نشان دهنده شماره طبقه و رقم دوم (سمت راست) شماره منبع داخل در هر طبقه را مشخص میسازد. عناوین طبقه بندی درآمد شهرداریها و شماره قرارداد آنها بشرح زیر میباشد:
- ۱۰- سهمیه شهرداری از پرداخت وزارت کشور
  - ۲۰- عوارض توام با مالیات وصولی در محل
  - ۳۰- عوارض بر ساختمانها و اراضی
  - ۴۰- عوارض بر ارتباطات و حمل و نقل
  - ۵۰- عوارض بر پروانه ها، کسب و فروش و تفریحات
  - ۶۰- درآمدهای حاصل از فروش و درآمدهای وصولی در مقابل خدمات
  - ۷۰- درآمد تأسیسات شهرداری و جرائم و تخلفات
  - ۸۰- درآمد حاصل از وجوه و اموال شهرداری
  - ۹۰- کمک بلاعوض و هدایا و وامها و استفاده از موجودیهای نقدی و دوره های قبل
- توضیح: در صورتیکه شهرداری درآمدها دیگری بر حسب مقتضیات محلی وصول بنماید که در این جدول نام آن ذکر نکرده است. شهرداری باید با رعایت طبقات ۹ گانه ردیف مناسبی در جدول مذکور برای آن درآمد اختصاص دهد.
- طبقه بندی هزینه ها
- هزینه های شهرداریهای کشور به چهار فصل و ۲۰ ماده به شرح جدول زیر تقسیم گردیده است که هر فصل شامل چند ماده مشتمل بر چند جزء میباشد، شماره های قراردادی هزینه ها چهار رقمی است که رقم اول سمت چپ نشان دهنده شماره فصل و رقم دوم و سوم نشان دهنده شماره ماده و رقم چهارم (اولین رقم سمت راست) شماره جزء از ماده و فصل مربوطه را مشخص میسازد.

پرداخت هزینه ها از محل بانک صورت میگیرد که به این علت بانک بستانکار شده و هزینه مربوطه بدهکار میکرده.

۱۰۰۰- فصل اول - هزینه پرسنلی

۱۰۱۰- ماده ۱- حقوق و دستمزدها

- ۱۰۲۰- ماده ۲- مزایا و کمک ها
- ۲۰۰۰- فصل دوم - هزینه های اداری
- ۲۰۳۰- هزینه سفر - مأموریت - حمل و نقل و ارتباطات
- ۲۰۴۰- ماده ۴- اجاره و کرایه
- ۲۰۵۰- ماده ۵- خدمات قراردادی اداری و جاری
- ۲۰۶۰- ماده ۶- سوخت، برق، آب
- ۲۰۷۰- ماده ۷- مواد و لوازم مصرف شدنی
- ۲۰۸۰- ماده ۸- هزینه های پیش بینی نشده
- ۳۰۰۰- فصل سوم - هزینه های سرمایه ای
- ۳۰۹۰- ماده ۹- مطالعه برای ایجاد ساختمان و تأسیسات
- ۳۱۰۰- ماده ۱۰- خرید ساختمان، زمین حقوق انتفاعی
- ۳۱۱۰- ماده ۱۱- ساختمان
- ۳۱۲۰- ماده ۱۲- ماشین آلات و تجهیزات عمده
- ۳۱۳۵- ماده ۱۳- سایر کالاهای مصرف نشدنی
- ۳۱۳۰- ماده ۱۴- خرید مصالح و لوازم ساختمان و تأسیساتی
- ۳۱۵۰- ماده ۱۵- وام یا مشارکت در سرمایه، بخش خصوصی و عمومی
- ۴۰۰۰- فصل چهارم- پرداخت های انتقالی
- ۴۱۶۰- ماده ۱۶- کمک و اعانه و پرداختهای دیگر، بخش عمومی
- ۴۱۷۰- ماده ۱۷- کمک و اعانه بخش خصوصی
- ۴۱۸۰- ماده ۱۸- باز پرداخت وام و پرداخت بهره وامها
- ۴۱۹۰- ماده ۱۹- پرداختهای انتقالی به کارکنان
- ۴۱۲۰۰- ماده ۲۰- دیون

### انواع درآمد

درآمدها در شهرداری را میتوان به درآمد عمومی و خصوصی مستمر و غیر مستمر و درآمد برنامه های عمرانی تقسیم نمود،

دستورالعمل وزارت کشور درآمد شهرداریها را از لحاظ تشابه منابع به ۹ طبقه شرح زیر طبقه بندی نموده است که هر طبقه شامل چند منبع میباشد، شماره های قراردادی درآمدها دو رقمی است که رقم اول (سمت چپ) نشان دهنده شماره طبقه و رقم دوم (سمت راست) شماره منبع داخل در هر طبقه را مشخص میسازد.

۱۰- سهمیه شهرداری از پرداخت وزارت کشور (قدر السهم وزارت کشور)

۲۰- عوارض توأم با مالیات وصولی در محل (توأم با مالیات)

۳۰- عوارض بر ساختمانها و اراضی (ساختمان و اراضی)

۴۰- عوارض بر ارتباطات و حمل و نقل (ارتباطات)

- ۵۰- عوارض بر پروانه ها، کسب و فروش و تفریحات (پروانه کسب و تفریحات)
- ۶۰- درآمدهای حاصله از فروش و درآمدهای وصولی در قابل خدمات (فروش و خدمات)
- ۷۰- درآمد تأسیسات شهرداری و جراثیم و تخلفات (تخلفات و تأسیسات)
- ۸۰- درآمد حاصله از وجوه و اموال شهرداری (وجوه و اموال)
- ۹۰- کمک بلاعوض و هدایا و وامها و استفاده از موجودی های نقدی دوره های قبل (کمک ها و وامها). در صورتیکه شهرداری درآمدهای دیگر برحسب مقتضیات محلی وصول بنماید که در این جدول نام آن ذکر نگردیده است، شهرداری باید با رعایت طبقات ۹ گانه ردیف مناسبی در جدول برای آن درآمد اختصاص دهد.
- طریقه ثبت عملیات مالی درآمدها در دفاتر
- بمنظور ثبت عملیات مالی درآمدها در دفاتر حسابداری - ابتدا در قالب هر طبقه از درآمد شهرداری حداقل یک حساب جاری بانکی غیر قابل برداشت (بدون دسته چک) در بانک افتتاح میگردد و کلیه درآمدهای وصولی در این حساب واریز خواهد شد.
- در آنصورت حساب بانک مذکور بدهکار و حساب درآمد مربوطه بستانکار میگردد، سپس برای هزینه های مورد لزوم طبق دستور شهردار از حسابهای مربوطه برداشت و بحساب جاری درآمد عمومی یا اختصاصی بر حسب مورد منتقل خواهد شد.
- هریک از طبقات ۹ گانه درآمد - یک حساب اصلی در دفتر کل شهرداری را تشکیل میدهد و منابع درآمد در قالب حساب های فرعی یا حسابهای دفتر معین درآمد خواهد بود.
- وام دریافتی و سایر منابع اعتبار
- گاهاً شهرداریها برای تأمین اعتبار لازم و بمنظور انجام پروژه های عمرانی و شهر سازی و تأسیسات شهر و یا سرمایه گذاری های بلند مدت اقدام به استقراض از بانکها و سایر موسسات اعتباری مینمایند.
- هر چند در شهرداریهای ایران اینگونه هزینه ها معمولاً از طریق وام و کمک بلاعوض دولت تأمین میگردد و استقراض از مؤسسات اعتبار چندان موردی ندارد معهذا در صورت لزوم نحوه استفاده از این قییل وجوه با رعایت کامل مقررات و قوانین خاص امکان پذیر است، بموجب بند ۱۹ از ماده ۴۵ قانون شهرداریها مصوب تیرماه ۱۳۳۴ - تصویب وامهای پیشنهادی شهرداری پس از بررسی دقیق نسبت به مبلغ و مدت و میزان کارمزد و ترتیب استهلاك و مصرف وام از وظایف انجمن شهری میباشد.
- طریقه ثبت عملیات وام های پرداختنی در دفتر حسابداری
- پس از طی مراحل قانونی و اداری مبلغ وام دریافت شده میبایست بر حسب مورد بحساب های بانکی جداگانه ای که به همین منظور در بانک افتتاح شده است واریز گردد. در آنصورت حساب بانک مذکور بدهکار و در مقابل حساب «وامهای داخلی» که در ردیف درآمدهای بودجه مصوبه قرار دارد بستانکار خواهد شد. از طرفی بمنظور رعایت اصل «فشاء حقایق در گزارش و صورتحسابهای مالی» لازم است مبلغ وام و مانده وام مستهلك نشده در صورتحسابهای مربوطه منعکس گردد، بدین لحاظ همزمان با بدهکار کردن حساب جاری بانک و بستانکار کردن، حساب «وامهای داخلی» حساب «مازاد تخصیص نیافته» نیز بدهکار و به همان مبلغ حساب وام پرداختنی بستانکار میشود و در موقع

بازپرداخت اقساط استهلاکی وام دریافت شده حساب هزینه ها برنامه ... ماده ۱۸ به میزان هر قسط بدهکار و حساب بانک بستانکار و به همان مبلغ حساب وام پرداختنی بدهکار و حساب «مازاد تخصیص نیافته» بستانکار می‌گردد. حساب وام پرداختنی و حساب «مازاد» از جمله حسابها دائمی میباشند که مانده آنها به سال بعد منتقل خواهند شد. مثال: شهرداری نظرآباد وامی به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بمنظور توسعه و تکمیل پروژه کشتارگاه از بانک توسعه صنعتی دریافت و اولیت قسط آنرا به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال طی چک شماره ۶۵۲۴ مورخه ۶۵/۱۲/۲۸ پرداخت مینماید، مطلوبست ثبت عملیات مربوط به دریافت وام و پرداخت اولین قسط آن در دفتر روزنامه.

استقراض از یک حساب برای استفاده در حساب دیگر

در مواردی که شهرداری برای فعالیتهای مختلف عمومی و اختصاصی حسابهای مجزا داشته باشد از یک حساب برای استفاده در حساب دیگر منوط به موافقت انجمن شده است و در موافقت نامه مذکور مدت استقراض باید معلوم گردد و به محض پیدایش موجودی در حساب بدهکار به میزانی که پرداخت مبلغ استقراض را تکافو کند فرضاً که مدت مقرر نیز مقتضی نگردیده باشد باید بحساب بستانکار برگشت داده شود.

فرض شود مبلغ ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال جهت انجام هزینه های برنامه اداری و مالی بموجب موافقت انجمن شهر از حساب بانکی درآمد اختصاصی نوسازی بردات و بحساب بانکی درآمدهای عمومی انتقال داده شود

#### سپرده ها و وجوه امانی

سپرده از نظر ماده ۳۰ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۷۹ عبارت است از:

(الف) وجوهی که طبق قوانین و مقررات به منظور تأمین و یا جلوگیری از تضییع حقوق دولت دریافت می‌گردد و استرداد و ضبط آن تابع شرایط مقرر در قوانین و قراردادهای مربوطه است.

(ب) وجوهی که بموجب قرارها و یا احکام صادره از طرف مراجع قضائی از اشخاص حقیقی و یا حقوقی دریافت می‌گردد و به موجب قرارها و احکام مراجع مذکور کلاً یا بعضاً قابل استرداد است.

(ج) وجوهی که براساس مقررات قانونی توسط اشخاص نزد دستگاههای دولتی به نفع اشخاص ثالث تودیع می‌گردد تا با رعایت مقررات مربوطه به ذینفع پرداخت شود.

بموجب تبصره ذیل ماده مذکور- وجوهی که توسط دستگاههای دولتی بموجب مقررات تحت عنوان ودیعه یا حق اشتراک آب و برق، تلفن، تلکس، گاز و نظائر آنها از اشخاص دریافت میشود از نظر قانون محاسبات عمومی سپرده تلقی نمی‌گردد و از هر نظر مشمول مقررات مربوط به خود میباشد.

به موجب تبصره ۲ ماده ۷۹ قانون شهرداریها مصوب ۱۳۳۴ وجوهی که بنام سپرده یا امانت به شهرداری داده میشود باید در حساب مخصوص نگهداری شود و شهرداری به هیچ عنوان حق ندارد در وجوه سپرده و یا امانات دخل و تصرفی نماید ولی پس از ده سال از تاریخ استحقاق مطالبه در صورت عدم مطالبه ذینفع شهرداری میتواند وجوه مطالبه نشده را به درآمد عمومی خود منظور نماید.

شهرداری باید هر سال اعتبار مناسبی در بودجه خود برای پرداخت این قبیل سپرده ها منظور نماید تا در صورت مراجعه ذینفع یا قائم مقام قانونی و احراز استحقاق، از اعتبارت مزبور پرداخت شود، هرگاه این اعتبار کافی نباشد شهرداری مکلف است این قبیل وجوه را از درآمد جاری خود بپردازد.

بنابراین در مورد سپرده از اشخاص شهرداری در حکم وکیل یا امین است و سپرده ها را که بعنوان امانت دریافت میدارد بر اساس شرایط و ضوابطی که قانون تعیین نموده است بحساب مخصوص میبایست نگهداری نماید. همچنین امکان استفاده یا عدم استفاده و مدت و چگونگی استرداد آن به شخص مودع را قانون تعیین مینماید، بدین ترتیب وجوهی را که شهرداری بصورت مختلف از قبیل وجه الضمان و وثیقه و سپرده از اشخاص اعم از حقیقی و یا حقوقی به منظور شرکت در مناقصه یا مزایده و سپرده حسن انجام کار و غیره دریافت میدارد میبایست بحساب بانکی جداگانه ای که برای همین منظور مفتوح میگردد واریز نماید و رد این وجوه طبق مقررات مربوطه

قابل بازپرداخت است و شهرداری تا تعیین تکلیف امین محسوب میشود طرز نگهداری، حساب سپرده ها در دفاتر شهرداری بطریقی خواهد بود که ابتدا حساب بانکی سپرده به مبلغ دریافت شده بابت سپرده بدهکار و حساب سپرده اشخاص در قالب حساب اصلی در دفتر کل بستانکار و در حساب شخص پرداخت کننده سپرده در دفتر معین منعکس میگردد، در صورت استرداد سپرده به صاحب آن معکوس ثبت فوق در دفاتر عمل میشود بدین معنی که حساب بانک سپرده بستانکار و حساب سپرده اشخاص در دفتر کل و همچنین دفتر معین بدهکار خواهد شد.

چنانچه پس از ده سال از تاریخ استحقاق مطالبه در صورت عدم مطالبه ذینفع شهرداری میتواند وجوه مطالبه نشده را به درآمد عمومی خود منظور نماید.

#### بابت انتقال سپرده بحساب درآمد متفرقه

ولی شهرداری میباید از این بابت هر سال اعتبار مناسبی در بودجه برای پرداخت این قبیل سپرده ها منظور نماید تا در صورت مراجعه ذینفع یا قائم مقام قانونی و احراز

استحقاق، از اعتبار مربوطه پرداخت شود، در مثال بالا چنانچه سپرده آقای... که به ترتیب فوق بحساب درآمد متفرقه منظور شده است به عللی مورد استرداد پیدا کند شهرداری باید پس از احراز استحقاق ذینفع اقدام به بازپرداخت سپرده منظور شده درآمد متفرقه را نماید که به موجب این مبلغ میبایست از محل اعتبارات بودجه شهرداری تأمین و پرداخت شود.

#### دارائیهای جاری

دارائیهای جاری اقلامی از دارائیهای شهرداری ها را تشکیل میدهد که یا نقد باشد و یا در جریان عادی فعالیت های مالی شهرداری در حداقل زمان ممکن که معمولاً از یک دوره مالی تجاوز نخواهد نمود قابل تبدیل به وجه نقد باشد انواع مهم دارائیهای جاری در شهرداریها عبارت اند از:

صندوق - بانک - بدهکاران - اسناد دریافتی - وام کوتاه مدت دریافتی - پیش پرداخت - ها و تعهدات دریافتی. تعهدات دریافتی به مطالباتی اطلاق میشود که شهرداری از مؤدیان بابت درآمدهای تحقق یافته طلبکار است هر چند در هنگام محاسبه و ثبت اینگونه مطالبات دقت کافی معمول گردد معذالک ممکن است به عللی از قبیل اشتباه در محاسبه و یا موارد

قانونی برخی از اقلام آن به مرحله وصول در نیاید. لذا در پایان دوره عملکرد این قبیل مطالبات که بنظر اشتباه و لاوصول میباشد از حساب «تعهدات دریافتی» کسر و بحساب مازاد تخصیص نیافته بطریق زیر برگشت داده شود.

### بابت اشتباه محاسبه در تعرفه عوارض تحقق یافته

هر گاه از محل پیش پرداخت ها که در سالهای قبل پرداخت شده باشد هزینه مربوطه تعهد و ایجاد گردد در سال جاری حساب هزینه انجام شده در قالب برنامه مربوطه بدهکار و حساب پیش پرداخت بستانکار میگردد و به همین مبلغ حساب اعتبار برنامه مربوطه را بستانکار و حساب اعتبار تخصیصی را بدهکار خواهیم نمود تا بدین ترتیب هم اعتبار لازم تأمین شده باشد و هم نیازی بدرخواست وجه از حساب تمرکز درآمدها نباشد.

### دارائی های ثابت

دارائی های ثابت به اقلامی از صورتحساب ترازنامه اطلاق میگردد که برای رسیدن به اهداف شهرداری نگهداری میشود و مورد خرید و فروش قرار نمی گیرند و عمر مفید آنها بیش از یک دوره مالی میاشند مانند زمین و ساختمان، ماشین آلات و تأسیسات، وسائط نقلیه، وسایل فنی و مهندسی، اثاثیه شامل میز و صندلی ماشین تحریر و ماشین های حساب و نقشه و نظیر آنها.

دستورالعمل مربوط به اموال شهرداریها که در اجرای ماده ۴۸ آئین نامه ملی شهرداری بوسیله وزارت کشور تهیه و به کلیه شهرداریها نیز ابلاغ شده است، اموال شهرداری را اعم از منقول و غیر منقول به دو دسته: اختصاصی شهرداری و عمومی شهری تقسیم نموده است.

### اموال اختصاصی شهرداری

اموال اختصاصی شهرداری یا (دارائی ثابت) اموالی است که شهرداری حق تصرف مالکانه نسبت به آنرا دارد از قبیل زمین و ساختمان - وسائط نقلیه - وسایل فنی و مهندسی - اثاثیه و ماشین آلات و تجهیزات و غیره.

### اموال عمومی شهری

اموال عمومی شهری اموالی است که متعلق به شهر بوده و برای استفاده عموم اختصاص یافته مانند مجاری آب و فاضلاب و متعلقات آنها شامل انهار عمومی، اشجار، چمن کاری ها، گل کاریها در معابر عمومی پارکها.

اموال اختصاصی شهرداری باید همه ساله صورت بردای و کنترل گردد، بر اساس قیمت تمام شده در دفتر کل و دفاتر معین شهرداری ثبت و نتایج حساب سالانه شهرداری منعکس گردد.

این اموال به نوبه خود به دو دسته منقول و غیر منقول تقسیم میشود.

### ملاک اصلی تشخیص اموال غیر منقول

ملاک اصلی تشخیص اموال غیر منقول در شهرداریها تعریفی است که از اموال غیر منقول در قانون مدنی بعمل آمده است ولی بموجب دستور العمل وزارت کشور اموال منقول در صورتی جزو دارائیهای ثابت تلقی میگردند که دارای مشخصات زیر باشند.

- مصرف شدنی نباشد. یعنی با استفاده ای که از آن بعمل میآید غیر قابل استفاده برای دفعات بعد نگردد.

- در اثر استفاده با سرعت فرسوده نشود.

- در معرض نابودی غیر قابل اجتناب نباشد.

- قیمت آن بلافاصله با هر دفعه استفاده کم نشود.

- مستقلاً یک مال محسوب شود نه اینکه جزئی از یک مالی دیگر باشد مانند قطعات مختلف یک ماشین.

- قیمت آن از ۵۰۰ ریال کمتر نباشد.

- برای اثاثیه و لوازمی که مجموعاً یک مال محسوب گردد یا قطعات مختلف آنها انفراداً قیمتی کمتر از ۵۰۰ ریال داشته باشد ولی مجموع آنها ۵۰۰ یا بیشتر قیمت داشته باشد صورت جداگانه در محل وقوع آنها تنظیم و عنداللزوم بطور یک قلم و یکجا در صورت اموال ثبت گردد.

ثبت عملیات مربوط به دارائی های ثابت در شهرداری

مؤسسات بازرگانی و انتفاعی دارائی های ثابت خود را از محل سرمایه مؤسسه خریداری و بحساب تحت عنوان هزینه های سرمایه ای منظور و در مدتی مناسب یا عمر مفید دارائیهامستهلك و هزینه استهلاك در پایان دوره مالی محاسبه و بتدریج بحساب هزینه های جاری منظور میگردد تا بدین ترتیب از استهلاك سرمایه پرداخت شده جلوگیری بعمل آید.

در صورتیکه در مؤسسات دولتی و شهرداریها اعتباراین قبیل هزینه ها قبلاً در بودجه یا دارائیهای خریداری شده پس از تأمین اعتبار لازم دفعتاً واحده بحساب هزینه های قطعی تحت عنوان هزینه های سرمایه ای منظور میگردد. بدین معنی که بابت انجام هزینه های سرمایه ای حساب مواد ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ از فصل سه هزینه ها در قالب برنامه مربوطه بدهکار و حساب بانک پرداخت کننده بستانکار میگردد.

فرمول فوق در مورد هزینه های سرمایه عمرانی که به مصرف اموال عمومی شهری رسیده است قابل قبول میباشد ولی در مورد آن قسمت از هزینه های سرمایه ای که بمصرف اموال اختصاص شهرداری رسیده است و به عبارتی دارائی های ثابت شهرداری را تشکیل میدهد مصداق نخواهد داشت بلکه اینگونه فعالیتهای مالی باعث کسر مازاد تخصیص نیافته و افزایش مازاد تخصیص یافته میگردد و یا به عبارت دیگر انجام هزینه های سرمایه ای عمرانی از جمله اهداف شهرداری میباشد ولی خرید دارائیهای ثابت از محل اعتبارات هزینه های سرمایه ای اولیه است برای رسیده به این اهداف و نمیباست جزو هزینه های قطعی منظور گردد.

#### بابت خرید یک دارایی ثابت

در پایان دوره حساب هزینه های ماده... برنامه... به مبلغ مذکور بحساب «درآمد هزینه» بسته میشود و بالاخره در حساب مازاد تخصیص نیافته منعکس میگردد لذا ملاحظه خواهد شد که در اثر خرید یک دارائی ثابت مبلغ مذکور را از حساب مازاد تخصیص نیافته کسر و بحساب مازاد تخصیص یافته به منظور خرید دارایی ثابت افزایش داده میشود.

عملیات حسابداری مربوط به خرید دارای ثابت

«بصورت نقد و نسیه»

گاهی ممکن است شهرداری با کسب مجوز قانونی اقدام به خرید دارائی بصورت نقد و نسیه نماید و مقرر گردد تعهدات خود را از این بابت در سالهای آتی پرداخت نماید بدین معنی که مبلغی از آنرا در سال خرید پرداخت و بقیه را تعهد نماید از محل اعتبارات سالهای آتی که در بودجه مصوبه تأمین خواهد شد پرداخت گردد.

در آنصورت حساب دارائی های ثابت بقیمت تمام شده دارائی خریداری شده بدهکار و حساب مازاد تخصیص یافته معادل مبلغی که بحساب هزینه منظور میشود بستانکار و حساب بستانکارن نیز بمیزان باقیمانده قابل پرداخت بستانکار خواهند شد بدیهی است در سال بعد یا ساله بدهی شهرداری از این بابت پرداخت خواهد شد حساب مازاد تخصیص نیافته به مبلغ پرداخت شده بستانکار و حساب بستانکاران بدهکار و بدین ترتیب با دائن تسویه حساب میگردد.



مثال - شهرداری نظرآباد در اسفند ماه سال ۶۵ اقدام به خرید یک دستگاه کامیون با ارزش ۵۰۰/۰۰۰ ریال از شرکت خاور نمود و قرارداد یک دهم مبلغ وجه معامله طی چک از حساب بانک پرداخت و در ازاء یک پنجم قیمت آن ۵ عدد سفته بسر رسید ۳ ماه آتی پرداخت شود و بقیه وجه معامله در عرض سال آینده پرداخت گردد.

مطلوبست ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه سال ۶۵ و ۶۶

فروش، زائل کردن و حذف دارائی ثابت

در بسیاری از موارد به علل مختلف ممکن است اموال اختصاصی شهرداری که بعنوان دارائی های ثابت در دفاتر مالی ثبت شده است بفروش رسیده و یا زایل گردیده و در نتیجه از دفاتر حذف شود در اینصورت حساب دارائی مربوطه بستانکار و حساب مازاد تخصیص یافته بدهکار خواهد شد.

«چنانچه در اثر این فعالیت مالی درآمدی نیز آید گردد. بحساب در آمد منظور خواهد شد»

مشارکت یا سرمایه گذاری در بخش خصوصی و عمومی

شهرداری ها در جهت کمبود و کنترل مایحتاج عمومی و ایجاد یک روش مناسب بمنظور تأمین عدالت در توزیع خدمات عمومی شهری اقدام به تاسیس موسسات عام المنفعه از قبیل شرکت اتوبوسرانی و یا موسسات برق و آب مینمایند بموجب بند ۱۳ از ماده ۴۵ قانون شهرداریها مصوب تیرماه ۱۳۳۴ بررسی و موافقت با تهیه وسائل اتوبوسرانی و برق و سایر نیازمندیهای عمومی از طریق تأسیس شرکتها و مؤسسات با رعایت قوانین کشور از وظایف انجمن شهر میباشد.

این مؤسسات که گاهاً بمنظور ایجاد در آمد بیشتر در جهت خود کفائی مالی شهرداری نیز تأسیس میگردد خود دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی بوده و طبق قانون تجارت و اساسنامه مربوطه و مقررات شرکتهای دولتی اداره میشوند سرمایه اینگونه شرکتها بدو قالب برنامه خاص برآورد خواهد شد تا پس از تصویب بودجه شهرداری از محل اعتبارات مربوطه تأمین و پرداخت گردد. لذا پس از تأمین اعتبار لازم و درخواست وجه بر اساس حواله صادره مبلغ تصویب شده بعنوان سرمایه در اختیار شرکت جدید التأسيس قرار داده میشود تا نسبت به راه اندازی شرکت جدید التأسيس اقدام لازم معمول دارد.

در این رابطه حساب هزینه ماده ۱۵ از فصل سوم مربوط به هزینه های سرمایه ای در قالب برنامه خود بدهکار و حساب بانک پرداخت کننده بستانکار میگردد.

پس از بدهکار کردن حساب در قالب برنامه مورد نظر و بستانکار کردن بانک پرداخت کننده معادل همین مبلغ حساب «سرمایه گذاری در سایر مؤسسات» بدهکار و حساب مازاد تخصیص یافته بستانکار خواهد شد.

در صورتیکه بنا به دلایل خاص مؤسسه وابسته به شهرداری منحل و یا سایر دریافتی مسترد گردد مبلغ مسترد شده باید از حساب سرمایه گذاری در سایر مؤسسات و حساب مازاد تخصیص یافته برگشت داده میشود.

بدهی های جاری

بدهی های جاری اقلامی از تراز نامه شهرداری را تشکیل میدهد که مدت باز پرداخت آن معمولاً کمتر از یکسال مالی باشد انواع مهم بدهی های جاری عبارتست از بستانکاران اسناد پرداختنی سپرده های اشخاص.

بدهی های طویل المدت:

بدهی های طویل المدت بآن دسته از بدهی شهرداری اطلاق میگردد که مدت بازپرداخت آن معمولاً بیشتر از یکسال باشد مانند وام دریافتی طویل المدت از سایر مؤسسات انتفاعی، همانگونه که در فصول گذشته به تفصیل بیان گردید یکی از منابع تأمین اعتبار که در بودجه شهرداریها در ردیف درآمدها منظور میگردد استفاده از وام دریافتی از مؤسسات اعتباری داخلی و یا خارجی میباشد. بموجب بند ۱۹ از ماده ۴۵ قانون شهرداریها مصوب ۱۳۴۶ تصویب وام های پیشنهادی شهرداری پس از بررسی دقیق نسبت به مبلغ و مدت و میزان کارمزد و ترتیب استهلاك و مصرف وام از وظایف انجمن شهر میباشد و بر اساس ماده ۴۰ آئین نامه مالی شهرداریها

استقراض شهرداری با توجه به بند ۱۹ از ماده ۴۵ قانون شهرداریها باید به اجازه و تصویب انجمن شهر صورت گیرد و در موقع استقراض مورد مصرف وجوه تعیین و کیفیت استرداد آن که از محل درآمدهای عمومی یا اختصاصی خواهد بود و کارمزد و مدت وام و طرز استهلاك مشخص و بر طبق آن عمل شود.

به هنگام دریافت وام که در اجرای مقررات فوق اخذ میگردد حساب بانک بدهکار و حساب درآمد (وام داخلی - یا خارجی) بستانکار خواهد شد و بلافاصله حساب وام پرداختی به همان میزان بستانکار و حساب تخصیص نیافته بدهکار تا بدین ترتیب وام دریافت شده بعنوان یک قلم بدهی طویل المدت شهرداری جهت آگاهی عموم در ترازنامه منعکس گردد. اقساط پرداختی بابت استهلاك وام دریافتی که از محل اعتبار ماده ۱۸ در قالب برنامه مربوطه پرداخت میگردد نیز به حساب هزینه بدهکار و بحساب بانک پرداخت کننده خواهد شد و همزمان حساب وام پرداختی نیز بدهکار و حساب مازاد تخصیص نیافته بستانکار میگردد تا از این طریق مبلغ وام مستهلك نشده همواره در دفاتر و صورتهای مالی شهرداری درج و مشخص باشد.

عملیات مربوط به بستن حسابها در شهرداری

عملیات مربوط به بستن حسابها در شهرداری و تهیه و تنظیم صورتحساب های مالی به ترتیب زیر میباشد.

۱. بستن حسابهای تنخواه گردان پرداخت
  ۲. بستن حساب تنخواه گردان حسابداری
  ۳. تعدیلات یا اصلاحات پایان دوره
  ۴. بستن حسابهای اعتبار (بودجه ای)
  ۵. بستن حسابهای موقت
  ۶. بستن حسابهای دائمی
  ۷. تهیه و تنظیم گزارشها یا صورتحسابهای مالی شامل صورتحساب درآمد و هزینه صورتحساب مازاد - صورتحساب ترازنامه - صورتحساب تفریغ بودجه - یادداشتهای پیوست صورتحسابهای مالی
- ۱- بستن حساب تنخواه گردان پرداخت

قبل از تهیه و تنظیم تراز عملیات اسفند ماه مقدماً از طرف امور مالی شهرداری به اداره کارپردازی و یا تدارکات و یا هر فرد دیگری که به نحوی از انحاء تنخواه گردان «پرداخت» در اختیار دارد طی دستورالعملی ابلاغ میگردد تا نسبت به واریز تنخواه خود حداکثر تا پایان وقت اداری و آخرین روز از اسفند ماه اقدام نماید.

در اجرای این دستورالعمل متصدی و یا متصدیان تنخواه گردان اسناد هزینه های انجام شده را در وقت مقرر تحویل و باقیمانده وجه تنخواه گردان را نیز بحساب بانکی واریز مینمایند. امور مالی وفق مقررات اسناد تحویلی را مورد

رسیدگی قرار داده و بر اساس اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجه باقیمانده بحساب بانک و بر مبنای اسناد ارائه شده در قالب برنامه های مربوطه حساب هزینه ها را بدهکار و معادل آن تنخواه گردان «پرداخت» را بستانکار خواهد نمود. لازم به یادآوریست که در پایان دوره مالی نیازی به درخواست وجه در مقابل حواله های پرداخت شده، نخواهد بود بنا بر این در اینگونه موارد، بر اساس حواله های پرداختی حساب اعتبار برنامه مربوطه بستانکار و حساب تنخواه گردان حسابداری بدهکار میگردد.

## ۲- بستن حساب تنخواه گردان حسابداری

یکی دیگر از اقداماتی که در پایان سال مالی و قبل از تهیه و تنظیم تراز عملیات میبایست در شهرداری صورت پذیرد بستن حساب تنخواه گردان حسابداری خواهد بود. برای این منظور مقدماتاً صورت مغایرت بانکهای پرداخت تهیه و موجودی های نقدی اعم از موجودی بانکی یا صندوق بانکی یا صندوق دقیقاً مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت و نسبت به رفع مغایرت های کشف شده و اقلام باز اقدام بعمل حساب میگردد.

پس از تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی و رفع مغایرت ها و اختلاف مربوطه موجودی بانک بحساب تمرکز درآمد عمومی انتقال داده خواهد شد.

منظور از انتقال موجودی حسابهای بانکی بحساب تمرکز درآمد، انتقال موجودی حساب بانک هزینه های عمومی و اختصاصی می باشد که با این اقلام، حساب بانک هزینه بستانکار و حساب تنخواه گردان حسابداری بدهکار و بر اساس اعلامیه بانکی حساب تمرکز درآمد بدهکار و حساب اعتبار تخصیصی بستانکار میگردد.

چنانچه کلیه هزینه ها پرداختی به حسابهای فوق منظور شده باشد و هیچگونه وجهی بابت پیش پرداخت یا علی الحساب از محل موجودی تنخواه گردان حسابداری پرداخت نشده باشد علی الاصول میبایست حساب تنخواه گردان حسابداری صفر گردد.

## ۳- تعدیلات یا اصلاحات

بخش مهمی از مباحث حسابداری به تعدیلات یا اصلاحات اختصاص دارد که مبانی این بحث بر اساس یکی از اصول متداول حسابداری بنام «اصل وضع هزینه یک دوره از محل درآمد همان دوره» استوار گردیده است.

بموجب این اصل حساب هزینه های تعهد شده و پرداخت نشده، درآمدهای تحقق یافته و وصول نشده - پیش پرداخت هزینه ها پیش دریافت درآمدها - استهلاك دارائی های ثابت - ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و همچنین موجودی کالا در پایان دوره در حسابهای مربوطه اصلاح میگردد بنحویکه بتوان در پایان دوره عملکرد صورتحسابهایی ارائه داد که حتی المقدور بیانگر وضعیت واقعی موسسه باشد.

در مؤسسات دولتی و شهرداریها که حسابداری آنان بر مبنای حسابداری نقدی نگهداری میشود چندان نیازی به انجام تعدیلات پایان دوره نخواهد بود ولی در مؤسسات بازرگانی تعدیلات پایان دوره تمام و کمال بموقع اجرا گذاشته میشود و بالاخره در برخی مؤسسات روش حسابداری نیمه تعهدی است بدین معنی که برخی از معاملات مانند هزینه ها به صورت تعهدی و پاره ای مانند درآمدها را بصورت نقدی در دفاتر ثبت می نمایند.

به موجب دستورالعمل وزارت کشور که در اجراء ماده ۴۳ آئین نامه مالی شهرداری مصوب ۱۲ تیرماه ۱۳۴۶ مشتمل بر ۸ فصل و ۵۵ بند تهیه و بکلیه شهرداریهای کشور ابلاغ شده است از نقطه نظر مبانی ثبت فعالیت های مالی و روش

حسابداری در شهرداریها روش نقدی خواهد بود «بدین معنی که درآمد در جمع اقلام وصول شده تا پایان سال مالی و نیز هزینه از جمع اقلام پرداخت شده تا پایان دوره عمل بودجه که ۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد میباید تشکیل میشود». در مورد درآمدهائیکه عملاً برگ تشخیص یا پیش آگهی صادر میشود و یا دین، مؤدی نسبت به آنها تحقق پیدا میکند حسابهای انتظامی تشکیل و در آنها ثبت میگردد تا اقلامی از درآمدها مذکور که در طول سال مالی بحیطه وصول در نیامده است عنداللزوم در پیش بینی درآمدهای بورجه سال بعد منظور شود.

در مورد هزینه ها آن قسمت که در طول سال مالی تحقق یافته ولی پرداخت آن تا پایان دوره عمل بودجه صورت نگرفته است در حساب دیون شهرداری منظور میگردد تا از محل اعتباراتی که در بوجه بعنوان پرداخت دیون پادار و بتصویب میرسد پرداخت شود.

جمع اقلام درآمدهای وصول نشده تا پایان سال مالی نسبت به هر یک از منابع درآمد و هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده تا پایان دوره عمل بودجه باید در گزارش وضع مالی سالانه که همراه با تفریغ بودجه جهت رسیدگی و تصویب میرسد پرداخت شود.

جمع اقلام درآمدهای وصول نشده تا پایان سال مالی نسبت به هر یک از منابع درآمد و هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده تا پایان دوره عمل بودجه باید در گزارش وضع مالی سالانه که همراه با تفریغ بودجه جهت رسیدگی و تصویب انجمن تسلیم میگردد درج و در صورتهای ریز اقلام مذکور ضمیمه گزارش فوق الذکر شود.

بطوریکه ملاحظه میشود دستور العمل وزارت کشور نیز از اصل وضع هزینه یک دوره از محل درآمد همان دوره تا حدودی پیروی نموده و میتوان روش حسابداری شهرداریها را نیمه تعهدی توصیف نمود.

لذا در پایان دوره مالی پس از بستن حساب «تنخواه گردان پرداخت» و «حسابداری» و نقل موجودی حسابهای بانکی هزینه های اختصاصی و عمومی بحساب تمرکز درآمدهای مربوطه، هزینه های تحقق یافته و پرداخت نشده بحساب هزینه های هر برنامه منظور و بحساب تعهدات پرداختنی بستانکار میگردد.

باید توجه داشت که حساب تعهدات پرداختنی از جمله حسابهای دائمی میباشد که با سایر حسابهای دائمی از طریق تراز اختتامیه و تراز افتتاحیه به سال بعد نقل و بموقع تأدیه گردد.

در صورتیکه تا پایان دوره عمل بودجه مبالغی از هزینه های تعهد شده که برای آن در حساب تعهدات پرداختنی ذخیره در نظر گرفته شده باشد الغاء گردد مانده حساب مذکور میبایست بحساب مازاد تخصیص نیافته منتقل گردد.

۴- بستن حسابهای اعتباری (بودجه ای)

همانطوریکه در مثال فوق ملاحظه میگردد پس از بستن حسابهای تنخواه گردان «پرداخت»

و «حسابداری» و نقل مانده های حسابهای بانکی «پرداخت» بحساب تمرکز درآمدها و ثبت تعدیلات لازم در مورد هزینه ها رابطه زیر همواره بین حسابهای بودجه برقرار می شود.

مانده اعتبارات مصوبه = مانده اعتبارات تخصیصی + مانده حساب اعتبارات برنامه ها

لذا با بستانکار کردن حسابهای اعتبار تخصیصی و اعتبارات برنامه ها و بدهکار کردن حساب اعتبارات مصوب معادل مجموع مانده های در حساب فوق حساب های بودجه خواهد شد. همانطوریکه میدانیم حسابهای بودجه ای از جمله حساب انتظامی است که به منظور کنترل تخصیص سریع بجای اعتبارات در اول دوره مالی در دفاتر افتتاح و در پایان دوره بطریقی که گفته شد بسته میشود.

حسابهای بودجه ای در جلوگیری از پرداخت هزینه های غیرقانونی نقش مؤثری خواهد داشت و باعث میگردد اعتبارات مصوبه بیشتر از اعتبار تعیین شده خرج نشده و با اعتبار پیش بینی شده و به غیر از آنچه در بودجه پیش بینی شده است انجام نگیرد.

بموجب ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۵ در صورتیکه بر اساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا بر اثر اقدام و یا دستور وزیر یا رئیس مؤسسه ای یا مقامات مجازا از طرف آنها زائد بر اعتبار و یا بر خلاف قانون دینی بر ذمه دولت ایجاد شود و هریک از این عملیات در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه اموال دولتی محسوب خواهد شد.

#### ۵- بستن حساب های موقت در پایان دوره

حسابهای موقت یا حسابهای اسمی به سر فصلهای از دفتر کل اطلاق میگردد که در اول دوره ایجاد و در پایان همان دوره بسته میشود.

مانند حساب درآمد وصول شده و هزینه انجام شده یا به عبارت دیگر حسابهای موقت در مؤسسات بازرگانی و انتفاعی در پایان دوره بحساب عملکرد و سود و زیان بسته میشود تا بدینوسیله سود یا زیان ویژه که تأثیر مستقیم در سرمایه مؤسسه خواهد داشت تعیین گردد ولی در مؤسسات غیر انتفاعی و فاقد سرمایه مانند مؤسسات دولتی و شهرداریها مانده اینگونه حسابها در پایان دوره بجای حساب سود و زیان بحساب خلاصه «درآمد و هزینه» بسته میشود تا بدینوسیله کسری یا مازاد (افزوده) حاصله که تأثیری مستقیم در حساب «مازاد تخصیصی نیافته» دارد مشخص گردد حساب مازاد تخصیص نیافته را به سرمایه و حساب های «مازاد تخصیص یافته» و «درآمد و هزینه» را میتوان به ترتیب به حساب اندوخته سرمایه ای و خلاصه سود زیان تعبیر نمود و عبارت سود یا زیان ویژه در مؤسسات انتفاعی مترادف با عبارت کسری یا مازاد ویژه در موسسه غیر انتفاعی میباشد.

ثبت عملیات مربوط به بستن حسابهای موقت در دفتر روزنامه بمنظور نقل آن بحسابهای دفتر کل بطریقی است که ذیلاً ملاحظه میگردد.

#### بابت بستن حساب «درآمد و هزینه»

بدیهی است در حالتی که حساب «درآمد و هزینه» مانده بدهکار دارد و یا بعبارت دیگر حساب «درآمد و هزینه» کسری نشان میدهد عکس ثبت فوق عمل میشود یعنی حساب مازاد تخصیص نیافته بدهکار و حساب «درآمد و هزینه» بستانکار خواهد شد.

#### بستن حسابهای دائمی

در پایان هر سال حسابهای دائمی به تراز افتتاحیه بسته میشود. اقدامیکه در تراز نامه آورده میشود به این حساب بسته میشوند.

#### گزارشها و یا صورتحساب های مالی

عمده گزارشها و صورتحسابهای مالی که در پایان دوره مالی از طرف شهرداریها میبایست تهیه و تسلیم مدیران و مقامات قانونی گردد به دو بخش تقسیم میگردند.

الف) گزارشهای اصلی شامل:

- صورت «درآمد و هزینه»

- صورت «مازاد»

- صورت «ترازنامه»

ب) گزارشهای فرعی شامل:

- صورت وضعیت صندوق

- صورتهای مقایسه فعالیتهای مالی

ج) یادداشتهای پیوست صورتحسابهای مالی

صورت درآمد هزینه صورتی است که بوسیله آن بتوان مازاد یا درآمد بر هزینه یا مازاد هزینه بر درآمد کسر ویژه مربوط به یک دوره مالی را محصص نمود. صورت درآمد و هزینه در مؤسسات غیر انتفاعی و شهرداریها مترادف صورتحساب سود و زیان در مؤسسات انتفاعی و بازرگانی میباشد.

مازاد و کسری ویژه

ما به التفاوت جمع گردش بدهکار هزینه ها و بستانکار درآمدها در صورت حساب درآمد و هزینه را مازاد یا کسری ویژه میگویند در صورتیکه جمع گردش هزینه ها بیشتر باشد کسری و چنانچه جمع گردش درآمدها بیشتر باشد مازاد ویژه (یا افزوده) حاصل خواهد

شد مازاد یا کسری ویژه در مؤسسات غیر انتفاعی و شهرداریها مترادف سود یا زیان در مؤسسات انتفاعی و بازرگانی میباشد.

شکل و اجزاء صورتحساب درآمد و هزینه همانطوریکه در صفحه بعد ملاحظه میگردد صورتحساب درآمد و هزینه از سه قسمت تشکیل شده است. قسمت اول اختصاص بعنوان حساب دارد که در سطح اول آن نام شهرداری و در سطح بعدی عنوان صورتحساب و در قسمت آخر تاریخ صورتحساب قید شده است.

قسمت دوم و سوم صورتحساب اقلام درآمدها و هزینه ها درج میگردد تا با کسر از جمع کل هزینه ها و درآمدها کسری و یا مازاد برای یک دوره مالی مشخص میگردد.

در اصطلاح حسابداری جمع کل هزینه ها را گردش هزینه ها و جمع کل درآمدها را گردش درآمدها گویند. لذا همانطوریکه گفته شد در صورتیکه جمع گردش درآمدها بیشتر از جمع گردش هزینه ها باشد مبلغ حاصله را مازاد و چنانچه جمع گردش هزینه ها بیشتر از جمع گردش درآمدها گردد مبلغ حاصله را کسری مینماید که اقلام حاصله در نهایت بحساب مازاد تخصیص نیافته بر حسب مورد بدهکار و یا بستانکار خواهد شد

### صورتحساب مازاد

مابه التفاوت دارائی و بدهی در سازمانهای غیر انتفاعی از جمله شهرداریها را «مازاد» میگویند.

هر گاه تمام یا قسمتی از این مازاد به امر خاصی از قبیل سرمایه گذاری در سایر مؤسسات و یا بمنظور انجام هزینه های سرمایه ای اداری اختصاص داده شود این مبلغ در مازاد تخصیص یافته و ما باقی را مازاد تخصیص نیافته میگویند و تحت همین نام نیز در دفاتر مالی ثبت میگردد.

بنابراین حساب مازاد در دفتر کل شهرداریها یک حساب اصلی و حساب مازاد تخصیص نیافته و حساب مازاد تخصیص یافته حسابهای فرعی این حساب اصلی میباشند.

از طرف دریگر همانطوریکه قبلاً نیز به آن اشاره شد است در پایان دوره مالی کلیه حساب های موقت بحساب درآمد و هزینه بسته میشود و مانده بدهکار یا بستانکار این حساب که در اصطلاح حسابداری مازاد یا کسری ویژه (خالص) نامیده میشود بر حسب مورد بحساب مازاد تخصیص نیافته منتقل میگردد.

بنابر این حساب مازاد که مترادف حساب سرمایه در مؤسسات انتفاعی میباشد بر خلاف حساب سرمایه در مؤسسات انتفاعی و شرکتهای بازرگانی تغییرپذیر بوده و لازم است این تعدیلات که در طول دوره مالی اتفاق می افتد طی گزارشی تحت عنوان صورت مازاد ضمن سایر صورتحسابها به اطلاع مدیران و اشخاص ذینفع برسد.

صورتحساب مازاد ممکن است طبق نمونه صفحه بعد بطور جداگانه تهیه و به تراز نامه پیوست شود و یا در سمت چپ ترازنامه تحت عنوان محاسبه و درج گردد.

$$\begin{aligned} \text{سایردارایی ها} + \text{سرمایه گذاری در سایر مؤسسات} + \text{دارائی های ثابت} &= \text{مازاد تخصیص یافته} \\ (\text{بدهی های بلند مدت} + \text{بدهی های جاری}) - \text{دارائی های جاری} &= \text{مازاد تخصیص نیافته} \end{aligned}$$

### صورتحساب ترازنامه

صورتحساب ترازنامه یا بیلان گزارشی است که بموجب آن وضعیت مالی شهرداری در یک تاریخ معین مشخص میگردد. تهیه و تنظیم و تسلیم این صورتحساب در پایان سال مالی قانوناً الزامی است ولی بمنظور کنترل و آگاهی بیشتر از وضع یک مالی شهرداری مکن است در پایان هر سه ماه نیز اقدام به تنظیم بیلان ادواری شود برای تهیه و تنظیم صورت ترازنامه ادواری و سایر گزارشهای مالی و ضمائم مربوطه نیازی به بستن حسابهای دفتر کل در پایان دوره شش ماهه و یا سه ماهه نمیشد و برای این منظور از فرمی بنام کار برگ ده ستونی که بر اساس تراز آزمایش پایان دوره تهیه شده است استفاده خواهد شد. دارائی ها و بدهی ها و مازاد ارکان اصلی ترازنامه را تشکیل میدهد که رابطه زیرهمواره بین آنان میبایست برقرار باشد.

$$\text{مازاد} + \text{بدهی} = \text{دارائی}$$

بطوریکه ملاحظه میشود عنوان ترازنامه از سه سطر تشکیل گردیده است. سطر اول نام شهرداری سطر دوم نام صورتحساب و سطر سوم اختصاص به تاریخ دارد. در طرف چپ ترازنامه بدهی ها و مازاد ثبت شده است که دارائیهای خود به دارائی جاری و ثابت تقسیم گردیده است و بدهی ها نیز به دو طبقه که عبارتند از بدهیهای جاری و بدهی طویل المدت قابل تقسیم است.

صورتحسابهای فرعی یا جنبی

به منظور راهنمایی و کمک به دستگاه مدیریت علاوه بر صورتحسابها نیکیه معمولاً در پایان دوره مالی تهیه و ارائه میگردد در طی دوره مالی و با فاصله کوتاه نیز گزارش و صورت حسابها ئی جداگانه تهیه میگردد که اهم آن بقرار زیر است.

- درآمدهای وصولی و هزینه های انجام شده یک دوره و مقایسه آن با درآمدهای وصولی و هزینه های انجام شده دوره قبل

- نمودار فعالیت های مالی یکساله و مقایسه آن با برآوردهای بودجه و یا فعالیت های سال قبل

- صورت وضعیت صندوق شامل:

- صورت وضعیت صندوق شامل:

الف) صورت دریافتی و پرداختی صندوق و بانک

ب) صورت پیش بینی وضعیت صندوق

در صورت «دریافتی و پرداختی» موجودی نقد اول دوره با کلیه دریافت های طی دوره جمع خواهد شد سپس وجوه پرداختی در طی دوره از آن کسر میگردد تا بدین ترتیب موجودی نقدی شهرداری در پایان دوره مشخص میگردد. صورت «دریافتی و پرداختی» صندوق و بانک ممکن است روزانه یا ماهیانه و یا در پایان هر سه ماه تهیه و تنظیم گردد. و اما صورت پیش بینی وضعیت صندوق و بانک مفهومی مخالف صورت «دریافتی و پرداختی» را خواهد داشت. بدین معنی که صورت «دریافتی و پرداختی» صندوق و بانک موجودی واقعی مؤسسه را مشخص میکند در صورتیکه پیش بینی وضعیت صندوق و بانک پیش بینی موجودی نقد در آینده را تعیین خواهد نمود. اطلاعات لازم جهت تهیه این گزارش مالی از منابع مختلفی کسب میگردد و پیش بینی اقلام وصولی در طی دوره آینده بر اساس اقلام وصولی دوره مشابه قبل تعیین خواهد شد و پیش بینی اقلام پرداختی طی دوره آتی از منابع متعددی منجمله هزینه های انجام شده اقتباس میشود.

### جمع بندی و نتیجه گیری

حسابداری شهرداریها در مقام مقایسه با حسابداری بازرگانی جزئی از حسابداری دولتی میباشد و کلیه خصوصیات قائل شده در کتب و منابع مختلف حسابداری دولتی در مورد حسابداری شهرداری ها نیز صادق است ولی حسابداری شهرداریها در مقایسه با حسابداری دولتی دارای ویژگی خاص میباشد. دستگاه های اجرائی دولتی که اعتبار بودجه برنامه ای آنان از محل اعتبار کل کشور تامین و پرداخت میگردد ایجاد کننده تعهدات و پرداخت کننده هزینه های انجام شده خواهند بود و هزینه های انجام شده را در دفاتر خود ثبت مینماید و درآمد دولت در دستگاه دیگری متمرکز میگردد. در صورتیکه در شهرداریها حسابداری درآمد و هزینه در یک واحد مالی مجتمع و در دفاتر منعکس خواهد شد و میتوان حساب های درآمد شهرداری را توأم یا غیرمتمرکز و به طور جداگانه عمل نمود.

### منابع و مآخذ

- حسابداری شهرداری - علی تاجیک - انتشارات ونوس - پاییز ۱۳۸۰.
- حسابداری مالی - مهدی جلی - انتشارات رها - ۱۳۸۲.
- حسابهای شهرداریها - دکتر حمید رضا حیدریان - انتشارات منیر - ۱۳۸۱.
- دفاتر مالی شهرداری کرج.