



نظام حسابداری بخش عمومی

(نسخه سال ۱۳۹۷)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب :

۱	کلیات	فصل ۱
۲۱	مسابرداری عملیات جاری	فصل ۲
۵۳	مسابرداری مقوق و مزایای مستمر کارکنان	فصل ۳
۶۰	مسابرداری عملیات سرمایه‌ای	فصل ۴
۹۹	مسابرداری درآمدها	فصل ۵
۱۰۸	مسابرداری وجوه سپرده	فصل ۶
۱۱۳	مسابرداری موارد فاص	فصل ۷
۲۳۸	نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی	پیوست ۱
۲۴۱	کدینگ پیشنهادی مساب‌های کل و معین	پیوست ۲
۲۴۸	یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و امد گزارشگر نمونه	پیوست ۳
۲۹۳	شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذفایر و بدهی‌های احتمالی	پیوست ۴
۳۳۶	نمونه مناسبه استهلاك دارایی‌های دولت	پیوست ۵

فصل اول

کلیات

مقدمه

نظام حسابداری بخش عمومی، مجموعه‌ای متشکل از مفاهیم، استانداردها، رویه‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری به منظور شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی واحدهای گزارشگر است. مبانی نظری و پشتوانه تئوریک دستورالعمل‌های حسابداری این مجموعه، بیانیه‌های مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد که در سازمان حسابرسی و با مشارکت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور تدوین و تصویب شده است. براین اساس تعاریف عناصر صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این مفاهیم و استانداردها خواهد بود.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

- ۱- کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی؛
- ۲- تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی واحدهای گزارشگر و
- ۳- ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.

ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

نظام حسابداری بخش عمومی دارای اجزای متعددی می‌باشد که هر یک به تفصیل در این نظام، تعریف و محدوده آن مشخص شده است. این اجزا شامل: مفاهیم و استانداردها، ساختار و تشکیلات بخش مالی، فهرست حساب‌ها، روش گردش عملیات، کدگذاری مراکز هزینه، دستورالعمل‌های حسابداری، نحوه رسیدگی و گزارشگری مالی و مدیریتی است.

اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند، لذا رعایت تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف فوق‌الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

مفاهیم و تعاریف

با توجه به اینکه مبانی تهیه دستورالعمل‌های حسابداری نظام حسابداری، مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد، لذا تعاریف و گزارشهای مورد استفاده در این نظام بر اساس استانداردهای مذکور به شرح ذیل است.

الف- تعاریف

۱. **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابد. عناصر شناسایی شده بر اساس مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها هستند.
۲. **سال مالی:** یکسال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال آغاز و به پایان اسفند ماه همان سال ختم می‌شود.
۳. **دارایی:** منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.
۴. **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود.
۵. **ارزش خالص:** عبارت است از ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های واحد گزارشگر.
۶. **درآمد:** عبارت است از افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهی‌ها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.
۷. **هزینه:** عبارت است از کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهی‌ها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

ب- گزارشگری مالی بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی چارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن واحدهای گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورتهای مالی فراهم می‌کند. هدف استانداردهای مذکور تعیین مبنای ارایه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورتهای مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت موظفند فرم‌های عملکرد اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را که به ترتیب طی نامه‌های شماره ۵۴/۷۴۶۶۱ مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۰ و شماره ۵۴/۱۳۷۴۵۶ مورخ ۱۳۹۰/۷/۱۷ ابلاغ شده است تهیه و بر اساس ساز و کار تشریح شده در بخش قواعد کاربردی ارایه نمایند.

پ- اهداف صورت‌های مالی

۱- ارایه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مفید واقع شود. به منظور دستیابی به این هدف، در صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر، اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

- انواع و میزان منابع در دسترس برای ارائه خدمات در دوره جاری و دوره‌های آتی و کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال؛
- میزان، منشا و نحوه استفاده از منابع تحصیل شده طی دوره گزارشگری؛
- بهای تمام شده خدمات ارائه شده طی دوره و محل تأمین منابع آن؛
- نحوه مصرف منابع و انطباق آن با بودجه‌های مصوب؛
- خدمات آتی پیش‌بینی شده از جمله اطلاعات راجع به پیش‌بینی بهای تمام شده، میزان و منشا منابع مورد نیاز برای آن.

۲- به منظور دستیابی به این اهداف در صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر، اطلاعاتی درباره موارد زیر افشا می‌شود:

- الف) دارایی‌ها، ب) بدهی‌ها، پ) ارزش خالص، ت) درآمدها، ث) هزینه‌ها، ج) سایر تغییرات در ارزش خالص،
- چ) منابع، ح) مصارف و خ) وجوه دریافتی از طرف دولت.

۳- اگر چه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی می‌تواند در دستیابی به اهداف صورت‌های مالی، مربوط تلقی شود اما احتمال تأمین تمام این اهداف بعید به نظر می‌رسد؛ اطلاعات مکمل از جمله اطلاعات غیرمالی می‌تواند همراه با صورت‌های مالی تصویر جامع‌تری از فعالیت‌های واحد گزارشگر طی دوره ارایه نماید.

ت- اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است :

۱) صورت وضعیت مالی؛

۲) صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

۳) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص؛

۴) صورت مقایسه بودجه و عملکرد و

۵) یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است.

ارایه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اختیاری است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت وضعیت مالی
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

(تجدیدارایه شده)		یادداشت	(تجدیدارایه شده)		یادداشت	دارایی‌ها	
۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹		۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹		میلیون ریال	میلیون ریال
.....
.....	بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....		.....	.....
.....	بدهی‌های جاری	.....	.....		.....	.....
.....	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای	.....	.....		.....	.....
.....	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	.....	.....		.....	.....
.....	حصه جاری حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		.....	.....
.....	پیش دریافت‌ها	.....	.....		.....	.....
.....	سایر بدهی‌های جاری	.....	.....		.....	.....
.....	جمع بدهی‌های جاری	.....	.....		.....	.....
.....	بدهی‌های غیر جاری	.....	.....		.....	.....
.....	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		.....	.....
.....	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		.....	.....
.....	سایر بدهی‌های غیر جاری	.....	.....		.....	.....
.....	جمع بدهی‌های غیر جاری	.....	.....		.....	.....
.....	ارزش خالص	.....	.....		.....	.....
.....	ارزش خالص انباشته	.....	.....		.....	.....
.....	مازاد تجدید ارزیابی	.....	.....		.....	.....
.....	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	.....	.....		.....	.....
.....	جمع ارزش خالص	.....	.....		.....	.....
.....	جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....		.....	.....

یادداشت‌های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

(تجدیدارایه شده) سال ۱۳×۱		سال ۱۳×۲		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
.....	درآمدها
.....	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
.....	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
.....	کمک‌های بلاعوض دریافتی
.....	سایر درآمدها
.....	جمع
.....	هزینه‌ها
.....	جبران خدمت کارکنان
.....	استفاده از کالاها و خدمات
.....	اموال و دارایی
.....	یارانه
.....	کمک‌های بلاعوض
.....	رفاه اجتماعی
.....	سایر هزینه‌ها
.....	مصرف سرمایه‌های ثابت
.....	جمع
.....	درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
.....	مالیات و عوارض
.....	درآمد حاصل از مالکیت دولت
.....	فروش کالا و خدمات
.....	جرایم و خسارات
.....	سایر
.....	جمع
.....	وجوه ارسالی به خزانه
.....	خالص تغییر در وضعیت مالی
گردش حساب تغییرات در ارزش خالص				
.....	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
.....	شناسایی اولیسه
.....	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه
.....	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه
.....	دارایی‌های دریافتی
.....	دارایی‌های انتقالی
.....	تعدیلات سنواتی
.....	خالص تغییر در وضعیت مالی
.....	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
.....	ارزش خالص انباشته
.....	مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال
.....	گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره
.....	مازاد تجدید ارزیابی
.....	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی ابتدای سال
.....	گردش تفاوت تسعیر عملیات خارجی طی دوره
.....	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی
.....	ارزش خالص

یادداشت‌های توضیحی تا مندرج در صفحات تا ، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

واحد گزارشگر نمونه (عنوان واحد گزارشگر ... ردیف واحد گزارشگر ...)

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲

تفاوت بودجه تهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		یادداشت
		نهایی	اولیه	
ریال	ریال	ریال	ریال	
...	منابع
...	دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی
...	دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی
...	دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای
...	دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی
...	جمع منابع
...	مصارف
(...)	(...)	(...)	(...)	هزینه‌های عمومی
(...)	(...)	(...)	(...)	هزینه‌های اختصاصی
(...)	(...)	(...)	(...)	تملك داراییهای سرمایه‌ای
(...)	(...)	(...)	(...)	تملك داراییهای مالی
(...)	(...)	(...)	(...)	جمع مصارف
...	مازاد وجوه مصرف نشده
...	وجوه دریافتی از طرف دولت
...	درآمدهای عمومی
...	درآمدهای اختصاصی
...	واگذاری داراییهای سرمایه‌ای
...	واگذاری داراییهای مالی
...	جمع

یادداشت‌های توضیحی تا جزء لاینفک صورتهای مالی است.

ساختار حسابها

حساب‌های واحد گزارشگر در دو بخش حساب‌های اصلی و تفصیلی به شرح ذیل طبقه بندی می‌شوند:

۱- حساب‌های اصلی

این حساب‌ها به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم به کار می‌روند. بر این اساس حساب‌های اصلی، آثار مالی رویدادها و تعهدات ایجاد شده در دفاتر مالی مربوط شناسایی، طبقه بندی و نگهداری می‌گردد. حساب‌های اصلی نیز بر حسب ماهیت، اهمیت ارقام تشکیل دهنده، فراوانی کاربرد، میزان گردش طی دوره، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری طبقه بندی می‌شوند. این حساب‌ها که در مجموع یک حساب لاینفک را تشکیل می‌دهند و شامل حساب کل و حساب یا حساب‌های معین می‌باشند، در چهار طبقه اصلی به شرح ذیل قرار می‌گیرند.



۲- حساب‌های تفصیلی

حساب‌های تفصیلی با توجه به نیازهای اطلاعاتی مربوط در جدول فهرست حساب‌ها تعریف و به کار گرفته می‌شود.

۳- ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی

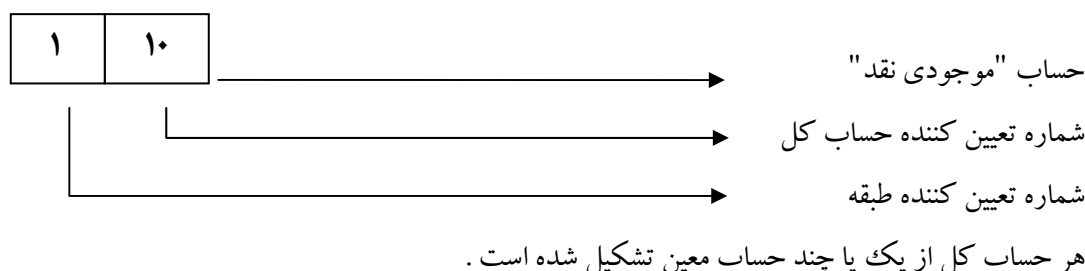
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** و فهرستی تحت عنوان **فهرست حساب‌های کل**، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** منعکس کننده طبقه بندی کلی و نحوه شماره گذاری حساب‌های کل است. این جدول، تفکیک حساب‌های صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در وضعیت مالی و حساب‌های کنترلی را نشان می‌دهد.

۱-۳) طبقه حساب‌ها

طبقه اصلی حساب‌ها را طبقه حساب‌ها تشکیل می‌دهد و هر طبقه حساب از تعدادی حساب کل تشکیل شده است. اولین رقم سمت چپ در شماره کلیه حساب‌ها، نشان دهنده طبقه حساب‌ها می‌باشد؛ در گروه بندی طبقه حساب‌های ۱ تا ۳، حساب‌های صورت وضعیت مالی و طبقه‌های ۴ تا ۷ حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی، طبقه ۸ حساب‌های انتظامی و طبقه ۹ حساب‌های بودجه‌ای را تشکیل می‌دهند.

۲-۳) حساب‌های کل

حساب‌های کل، حساب‌هایی هستند که دفتر کل بر اساس آنها طبقه بندی و تفکیک گردیده و تراز آزمایشی و صورت‌های مالی اساساً بر مبنای آنها تنظیم می‌گردد. شماره حساب‌های کل از ۳ رقم تشکیل شده است اولین رقم سمت چپ نشان دهنده طبقه حساب و ارقام دیگر تقسیم بندی داخلی طبقه در تعیین حساب کل می‌باشد. به عنوان مثال:



۳-۳) حساب‌های معین

حساب‌های معین که اجزای حساب‌های کل را تشکیل می‌دهند، مهمترین سطح از لحاظ گزارشگری و عملیات حسابداری می‌باشند.

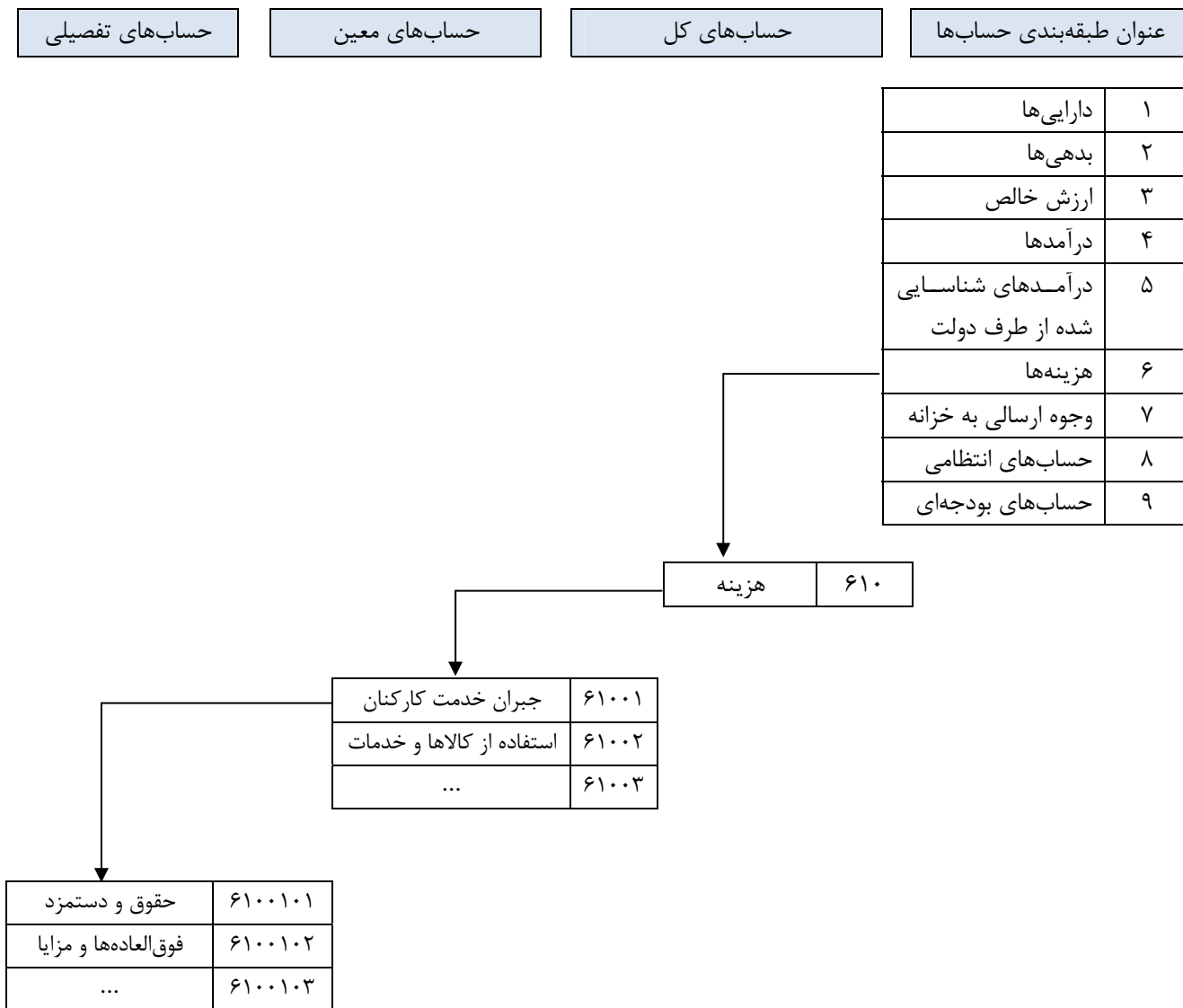
۴-۳) عوامل هزینه و مراکز هزینه^۱

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه‌های هر یک از مراکز هزینه اهمیت ویژه ای دارد لذا ضروری است هر یک از عوامل هزینه به هنگام تحقق و ثبت در حساب‌ها به مراکز هزینه مربوط ردیابی شده و در حساب‌ها شناسایی شوند. تجمیع هزینه‌ها در مراکز هزینه به عنوان ورودی سیستم حسابداری بهای تمام شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر

^۱ مراکز هزینه به عنوان یکی از اجزاء مراکز فعالیت تلقی می‌شود.

اطلاعات مالی حاصل از سیستم حسابداری دولتی از طریق این مراکز وارد سیستم حسابداری بهای تمام شده می‌شود تا با استفاده از اطلاعات عملکردی موجود در این سیستم، بهای تمام شده فعالیت‌ها، خدمات و محصولات محاسبه گردد.

تصویر کلی ساخت و کدگذاری حسابها



قواعد کاربردی

در این مجموعه، نگرش کلی به سوی ایجاد بسترهای مناسب جهت اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استقرار مبنای حسابداری تعهدی در واحدهای گزارشگر دولتی است. لذا قواعد کاربردی به نحوی ارائه شده است که بتوان با مکانیزه کردن سیستم حسابداری، ضمن افزایش کنترل‌های داخلی، نیازهای اطلاعاتی و مالی سطوح مختلف مدیریت واحدهای گزارشگر و سایر مراجع نظارتی و ذینفع را با ارائه گزارش‌های مالی و مدیریتی به هنگام برطرف نماید.

در نظام حسابداری مذکور، رعایت ملاحظات مندرج در قوانین و مقررات مربوط، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین پیش‌نیازهای حسابداری بهای تمام شده مدنظر قرار گرفته و با توجه به بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعاریف هزینه، درآمد، دارایی، بدهی و ارزش خالص منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد. بر این اساس قواعد زیر باید برای شناسایی و گزارشگری رویدادهای واحدهای گزارشگر در ارتباط با کلیه منابع در اختیار آن‌ها بر مبنای حسابداری تعهدی به کار گرفته شود:

۱- سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می‌شود. لذا پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) باید در پایان سال مالی بسته شوند. صورت‌های مالی (صورت وضعیت مالی، صورت تغییر در وضعیت مالی و صورت مقایسه بودجه و عملکرد و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی) باید همراه با صورت حساب نهایی در موعد قانونی مقرر به مراجع قانونی ذیربط ارائه گردد. صورت‌های مالی واحد گزارشگر (به استثنای صورت مقایسه بودجه و عملکرد) طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای یک سال مالی و صورت مقایسه بودجه و عملکرد واحد گزارشگر به منظور مقایسه بودجه و عملکرد ناشی از اجرای بودجه برای یک دوره بودجه‌ای (سال مالی به علاوه دوره متمم)، تهیه و ارائه می‌شود. لازم به ذکر است مبنای بودجه‌ای مد نظر در تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد، نقدی است.

۲- طبق ماده واحدهی قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور، مهلت تعهد و پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی (اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده باشد) به ترتیب پایان فروردین و پایان تیر ماه سال بعد است. بر این اساس مانده حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه و اعتبار سرمایه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های

مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای مربوط به اعتبار سال جاری با سطح تفصیلی سال جاری بسته و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار انتقالی پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

واحدهای گزارشگر باید الزامات مندرج در نامه‌های شماره ۵۴/۷۴۶۶۱ مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۰ و شماره ۵۴/۱۳۷۴۵۶ مورخ ۱۳۹۰/۷/۱۷ را رعایت نمایند. فرم‌های عملکرد بودجه سالانه نظیر گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب فصول هزینه و گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب فصول سرمایه‌گذاری برای عملکرد یک دوره بودجه‌ای (سال مالی به علاوه دوره متمم) است و بر اساس مانده حساب‌های بودجه‌ای مربوط با سطح تفصیلی دوره متمم (حساب‌های بودجه‌ای مرتبط با اعتبار تخصیص یافته سال قبل) تکمیل می‌شود. همچنین مانده برخی از حساب‌های مالی و انتظامی نیز در تکمیل فرم‌های عملکرد بودجه استفاده می‌شود. به علاوه اطلاعات فرم وضعیت وجوه مصرف نشده سنوات قبل از مانده حساب‌های بودجه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سال جاری در پایان سال مالی و اطلاعات فرم وضعیت پرداختی‌های غیرقطعی سنوات قبل از مانده حساب‌های بودجه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی در پایان سال مالی حاصل می‌شود. لازم به ذکر است نحوه تکمیل فرم‌های عملکرد بودجه نیز در دستورالعمل‌های آتی تشریح خواهد شد.

۳- طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، کلیه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و کمک‌ها و سایر اعتبارات و ردیف‌های مندرج در جداول قوانین بودجه سنواتی فقط در حدود وصولی درآمدها و سایر منابع عمومی بر اساس موافقتنامه‌های متبادله با سازمان برنامه و بودجه کشور و در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار از سوی سازمان یادشده، با رعایت ساز و کار موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ قابل تعهد، پرداخت و هزینه است.

۴- بر اساس بخشنامه شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷، تعهدات فعلی مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار واحدهای گزارشگر بایستی با عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته (به تفکیک اشخاص) شناسایی و در صورت‌های مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است، بر عهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس

کامل این بدهی‌ها می‌باشد. چنانچه برابر قوانین و مقررات مربوط، در دوره‌های آتی امکان تامین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، حساب‌های مربوط (حسب مورد حساب "ذخیره هزینه‌های تحقق یافته" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای") بر اساس رویه حسابداری مشابه با تسویه "حساب‌ها و اسناد پرداختی" اعمال حساب خواهد شد.

۵- در این نظام، فهرست حساب‌های عملیات جاری، سرمایه‌ای و ... مشترک می‌باشد و مجموعه‌ی صورت‌های مالی واحد گزارشگر به صورت واحد تهیه و ارایه می‌شود.

۶- موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود واحدهای گزارشگر باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و شیوه‌نامه دارایی‌ها شناسایی، طبقه‌بندی و گزارش شود. نحوه محاسبه هزینه استهلاک در پیوست شماره (۵) معین شده است.

۷- در خصوص نحوه تلفیق صورت‌های مالی در سطوح گروه گزارشگر و دولت، در نسخه‌های آتی و پس از تصویب استاندارد مربوط تعیین تکلیف خواهد شد.

۸- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید بر اساس الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارایه گردد. لازم به ذکر است، یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه در پیوست شماره (۳) این نظام ارایه شده است.

۹- واحد گزارشگر می‌تواند برای تهیه گزارش‌های داخلی خود از حساب‌های انتظامی و یا تفصیلی دیگری علاوه بر موارد مندرج در این نظام استفاده نماید. لازم به ذکر است این حساب‌ها نباید در صورت‌های مالی و فهرست حساب ارسالی به مراجع ذیربط منعکس شود.

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بودجه
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه انتقالی ^۲ بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تخصیص یافته اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه انتقالی حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار هزینه کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	اعتبار انتقالی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تامین شده اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	

		اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اعتبار مصرف شده	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سالجاری/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*
		دارایی‌های جاری			
		موجودی نقد	بانک پرداخت هزینه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*
		موجودی نقد	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		موجودی نقد	بانک پرداخت اختصاصی		
		موجودی نقد	بانک وجوه سایر منابع		
		موجودی نقد	بانک دریافت وجوه سپرده		
		موجودی نقد	بانک رد وجوه سپرده		
		موجودی نقد	بانک دریافت		
		موجودی نقد	بانک پیش دریافت		
		موجودی نقد	بانک رد وجوه اضافه دریافتی		
		موجودی نقد	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
		موجودی نقد	بانک وجوه کارشناسی ثبت		
		موجودی نقد	بانک وجوه خدمات ثبت		
		موجودی نقد	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی		
		موجودی نقد	بانک دریافت فروش اراضی		
		موجودی نقد	بانک پرداخت فروش اراضی		
		موجودی نقد	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی		
		موجودی نقد	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی		
		موجودی نقد	بانک پرداخت وجوه یارانه		
		موجودی نقد	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		
		کارت هدیه	کارت هدیه	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*
		بانک ارزی	بانک ارزی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و واحد پولی	*

		تنخواہ گردان پرداخت بابت عملیات جاری	تنخواہ گردان پرداخت بابت عملیات سرمایہ‌ای
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع ^۲)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواہ گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
*	به تفکیک سال و اشخاص	صندوق	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
*	به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه	
*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیبر	
*	به تفکیک سال	وجوه سپرده نزد خزانه	
*	به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواہ رد وجوه سپرده ^۴	
*	به تفکیک سال	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	
*	به تفکیک سال و اشخاص	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	
*	به تفکیک سال و اشخاص	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	
*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ^۵	
*	به تفکیک سال	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	
*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	
*	به تفکیک سال و اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
*	به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ^۶	
*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۷	
*	به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	
*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواہ گردان اوراق بهادار	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	پیش پرداخت‌ها
		پیش پرداخت مواد و کالا	

			دارایی‌های غیرجاری	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایی‌های ثابت مشهود	
*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ^۸		
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ^۹		
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی		
*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها ^{۱۰}		
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ...		
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک شرکت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها		
*	به تفکیک نوع	سایر سرمایه‌گذاری‌ها		
*	به تفکیک سال	درآمد دوره‌های آتی ^{۱۱}	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	
*	به تفکیک سال و اشخاص	مطالبات بلند مدت دولت		
*	به تفکیک سال، اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
*	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی‌ها	
بدهی‌های جاری				
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی ^{۱۲} و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی ^{۱۳}	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	
*	به تفکیک سال	هزینه مالی آتی		
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حقوق و مزایای پرداختی		
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها		
*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختی		
*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی	سپرده‌های پرداختی ارزی		
*	به تفکیک سال و اشخاص	سود تضمین شده پرداختی		
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و اسناد پرداختی بدهی به سایر واحدها		حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*	---	پیش دریافت اعتبار هزینه		
*	---	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	پیش دریافت‌ها	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	پیش دریافت درآمد		

*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حق بازنشستگی پرداختنی	
			سایر کسور پرداختنی	
			مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	سایر بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک‌های بین راهی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی بابت وجه‌الضمان	
				بدهی‌های غیرجاری
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختنی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	سایر بدهی‌های غیرجاری
				ارزش خالص
*		---	ارزش خالص انباشته	
*		---	شناسایی اولیه دارایی‌ها	
*	*	---	شناسایی اولیه بدهی‌ها	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های دریافتی	
*		به تفکیک اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک اشخاص	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه	
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^{۱۴}	تعدیلات سنواتی	
*		---	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی
*		---	تفاوت تسعیر ارز	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی

			درآمدها	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
			دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	
			دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	
			دریافتی بابت وجوه یارانه	
*			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	
*		به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر درآمدها
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت خدمات ثبتی	
*		—	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	
*		—	محکوم به دولت	
*		به تفکیک اشخاص	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	
*				
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها ^{۱۵})	درآمدهای دولت
			تخفیفات و بخشودگی	
				هزینه‌ها
*		به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
				وجوه ارسالی به خزانه
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
			وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	
				حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذارنده	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذارنده	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب‌های انتظامی
			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی / درآمد اختصاصی / واگذاری	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	حساب‌های انتظامی

*	دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال	حساب انتظامی - حواله قیر	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - حواله قیر	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال، اشخاص، دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار	حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حساب‌های انتظامی

نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می‌شود.

- ^۱ عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.
- ^۲ حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- ^۳ آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک‌های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و
- ^۴ حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می‌شود.
- ^۵ حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می‌شود.
- ^۶ حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتی محسوب می‌شود.
- ^۷ حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.
- ^۸ حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.
- ^۹ حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محسوب می‌شود.
- ^{۱۰} آن بخش از دارایی‌ها که با تعریف دارایی‌های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی) مطابقت دارد و باید تحت سرفصل فوق اعمال حساب شود.
- ^{۱۱} حساب درآمد دوره‌های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شود.
- ^{۱۲} موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.
- ^{۱۳} در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت‌های مالی بعنوان حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.
- ^{۱۴} موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.
- ^{۱۵} سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها، درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها، باز یافت کاهش ارزش موجودی‌ها، درآمد خانه‌های سازمانی و سود تسعیر ارز مصادیقی از سایر درآمدها محسوب می‌شوند.

فصل دوم

حسابداری عملیات جاری

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)¹ و فصول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه انتقالی²	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
*		به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه	حواله‌ها
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه انتقالی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی	اعتبار انتقالی
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)	کنترل اعتبار هزینه	کنترل اعتبار
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	اعتبار پرداخت‌های غیر قطعی
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی) (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	اسناد واخواهی شده
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	

	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع	
	*	به تفکیک واحد پولی	صندوق	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع ^۳)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۴	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	پیش پرداخت‌ها
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی ^۵ و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*		پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافت‌ها
	*	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	
بدهی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	سایر بدهی‌های غیر جاری

ارزش خالص			
*		—	ارزش خالص انباشته
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^۶	تعدیلات سنواتی
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی
درآمدها			
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)	دریافتی از خزانه از محل
			اعتبارات تخصیص یافته
			دریافتی از خزانه از محل
			درآمدهای اختصاصی
*		به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع
*		—	محکوم به دولت
هزینه‌ها			
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
وجوه ارسالی به خزانه			
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
حساب‌های انتظامی			
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی

نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می‌شود.

- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.
- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک‌های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و ...
- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.
- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.
- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

۲- حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه (عمومی / اختصاصی) یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تنخواه‌گردان حسابداری از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	پیش دریافت اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۳): در صورت پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	کنترل اعتبار هزینه		

بدیهی است مشابه با پرداخت‌های انجام شده از محل اعتبارات بودجه‌ای، به هنگام پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری نیز باید علاوه بر ثبت‌های مالی حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مربوط (اعتبار هزینه مصرف شده و اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت وجه و تسویه و پا به پای تنخواه‌گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کنترل اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		

		**	پیش دریافت اعتبار هزینه
		**	بانک پرداخت هزینه
**	دریافتی بابت عملیات جاری		

در صورتی که یک حساب بانکی بر اساس قوانین و مقررات مربوط مسدود شود و تا پایان دوره گزارشگری رفع نگردد، ضروری است حساب مذکور در طبقه‌بندی سایر دارایی‌ها گزارش شود.

ثبت شماره (۶): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	هدایا و کمک‌ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای، دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده درآمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی‌ها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوه مذکور را به عنوان بدهی شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی شود. لازم به ذکر است رویدادهای مالی مربوط به پرداخت از محل وجوه تنخواه گردان پرداخت مشابه سایر پرداخت‌ها، بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه حاصل از هدایای نقدی و سایر وجوه انتقالی مشروط که تحت عنوان سایر منابع واگذار شده و شرایط مصرف آن توسط واگذار کننده وجه تعیین شده است، واحد گزارشگر ملزم به مصرف وجوه مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و این وجوه تا زمان تحقق شرایط تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۰): زمانی که هدایای نقدی محدود شده برای هدف خاص مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسند، ثبت ذیل در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	هدایا و کمک‌ها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدهی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدهی مربوط مشابه با ثبت فوق در مقابل حساب هدایا و کمک‌ها شناسایی گردد.

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که مطابق قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به عنوان سایر منابع از خزانه تامین و دریافت گردد، به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دریافتی از محل سایر منابع		

لازم به ذکر است؛ دریافتی از محل سایر منابع به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌شود. وجوه دریافتی از خزانه بابت حق الکشف قاچاق کالا و وجوه دریافتی از خزانه از محل درآمد موضوع تبصره (۵) قانون اصلاح قانون تعزیرات حکومتی مصادیقی از سایر منابع دریافتی از خزانه محسوب می‌شوند.

ثبت شماره (۱۲): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحدی مجاز به ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده می‌نماید. ضمناً حساب اعتبار هزینه تنها مربوط به ابلاغ اعتبار هزینه از محل منابع اختصاصی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۳): ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

برای ابلاغ اعتبار، درخواست وجهی از سوی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار به خزانه ارایه می‌شود. خزانه پس از بررسی اعتبار تخصیص یافته درخواست کننده و تایید درخواست وجه، وجوه مربوط را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مذکور واریز می‌نماید. واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار نیز سهم هریک از واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها حواله و مراتب را به ذیحسابی و دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید. **لازم به ذکر است، در صورتی که برابر قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار خواهد شد.**

ثبت شماره (۱۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	بانک پرداخت هزینه
**	دریافتی بابت عملیات جاری		
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

با ابلاغ اعتبار، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ دهنده واریز و حداکثر تا پایان ۲۰ فروردین ماه سال بعد (برای اعتبار هزینه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی باید در پایان دوره مالی، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را براساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه اخذ نماید تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت نماید. **به علاوه چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، واحد ابلاغ گیرنده باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید.**

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال کننده وجوه سایر منابع باید این وجوه را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع باید وجوه یادشده را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

ثبت شماره (۱۵): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
از محل اعتبار تخصیص یافته			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
از محل اعتبار اختصاصی			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه		
از محل اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و هزینه باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار هزینه تامین شده به منظور کنترل اعتبار هزینه تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات غیرقابل پرداخت در دوره جاری، بایستی حساب هزینه مربوط در مقابل حساب ذخیره موردنظر شناسایی گردد.

لازم به ذکر است، از آنجایی که تامین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می‌باشد، در این نظام حسابداری از تکرار ثبت فوق برای هر رویداد مربوط خودداری شده است. بدیهی است انجام ثبت فوق قبل از هر رویداد مالی مرتبط الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۶): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی			
**	اعتبار هزینه تامین شده		

حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی پس از پرداخت پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه گردان پرداخت شناسایی می‌شود. ضمناً رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۷): واگذاری پیش پرداخت

ثبت شماره (۱۷-۱): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

بدیهی است به میزان پیش پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می یابد.

ثبت شماره (۱۷-۲): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب ها و اسناد پرداختی		
			به میزان پیش پرداخت منقضی شده
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی		
			به میزان کاهش تضمین های دریافتی
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری موجودی ها بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان "موجودی ها" انجام می شود.
ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلا تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

پ) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می گردد.

ت) مبلغ موجودی ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد.

ث) موجودی ها به تفکیک شیوه نامه دارایی ها طبقه بندی و گزارش می شوند.

ج) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

ثبت شماره (۱۹): شناسایی هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.

ب) لازم به ذکر است، در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۲۰): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۲۰-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

عملکرد بودجه‌ای پرداخت بابت خرید موجودی‌ها از محل اعتبار هزینه (برخلاف موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای)، به‌عنوان پرداخت قطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۰): به هنگام تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۲۱): پرداخت علی الحساب

ثبت شماره (۱-۲۱): در صورت پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری ^۱
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

۱- حساب انتظامی فوق به منظور کنترل علی الحساب پرداختی بابت عملیات جاری نگهداری و معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۱): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار هزینه تامین شده		

لازم به ذکر است کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۲۲): تسویه علی الحساب

ثبت شماره (۱-۲۲): در صورت پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی ^۱		
**	اعتبار هزینه تامین شده		

۱- حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی به میزان علی الحساب تسویه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسویه علی الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۲-۲۲): پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۲۳): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

بدیهی است پس از بررسی و تعیین وضعیت اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می شود.

ثبت شماره (۲۴): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	به میزان پرداخت های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت (های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیرقطعی تعدیل می شود.

ثبت شماره (۲۵): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه‌گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذار کننده تنخواه‌گردان واريز شود.

ب) در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب‌جمعی بابت تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت‌کننده تنخواه‌گردان می‌باشد. در ضمن واحد واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت باید پیگیری‌های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

پ) عاملین ذیحساب باید در موعد قانونی مقرر نسبت به تسویه تنخواه‌گردان یادشده اقدام و اسناد و مدارک مربوط را برای بررسی به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر واگذار کننده تنخواه‌گردان ارسال نمایند. در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه‌گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

ت) بر اساس مواد (۳۹) و (۴۰) قانون دیوان محاسبات کشور، محل رسیدگی به اسناد توسط دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود.

ث) در صورتی که اسناد و مدارک مربوط در استان بررسی شود، تاییدیه دیوان محاسبات استان نیز باید اخذ و ضمیمه این اسناد و مدارک گردد.

ثبت شماره (۲۶): شناسایی واریز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

به میزان واریز نقدی پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
		**	اعتبار هزینه
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۲۷): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

در برخی موارد ممکن است به علت نقص مدارک یا مغایرت با قوانین و مقررات، مدارک و مستندات مربوط به تسویه تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت قابل قبول نباشد، در این حالت مانده حساب‌های یاد شده به حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه منتقل می‌شود. لازم به ذکر است چنانچه اسناد واخواهی فوق مربوط به وجوه انتقالی واحد گزارشگر باشد، حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی در مقابل حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۲۸): در صورت رفع اسناد واخواهی در دوره بودجه‌ای شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه		

چنانچه اسناد واخواهی فوق در دوره متمم رفع گردد، در ثبت مالی فوق حساب تعدیلات سنواتی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۹): در صورت رفع اسناد و خواهی شده پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه سال بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی هزینه		
		**	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

مهلت رفع اسناد و خواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، پایان شهریور ماه سال بعد است. در صورت رفع اسناد و خواهی از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه سال بعد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای فوق با سطح تفصیلی سنواتی ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد و خواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان و خواهی محسوب می‌شود.

چنانچه از ابتدای مهرماه تا پایان آذر ماه سال بعد، اسناد و خواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد اسناد و خواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۰): در صورت عدم رفع اسناد و خواهی شده تا پایان آذر ماه سال بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی هزینه		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه تا پایان آذر ماه سال بعد اسناد و خواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد و خواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۳۱): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

در صورتی که در منابع جاری واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار هزینه است.

چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ایجاد شده باشد، حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی حسب مورد در مقابل حساب‌های بودجه‌ای انتقالی مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در دوره بودجه‌ای شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		

		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه		

چنانچه کسری فوق در دوره متمم رفع گردد، در ثبت مالی فوق حساب تعدیلات سنواتی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۳۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده			
		**	
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه کسری ابواب جمعی ایجاد شده سال‌های قبل رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد کسری ابواب جمعی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه		
بودجه اعتبار هزینه انتقالی			
		**	
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، به هنگام واریز وجوه یاد شده به حساب مربوط خزانه باید از سرفصل حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوه فوق باشد، حساب اعتبار هزینه انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار هزینه انتقالی ثبت شود.

ثبت شماره (۳۵): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذیصلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۳۵-۱): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح به واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

ثبت شماره (۲-۳۵): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحدگزارشگر تکافوی تعهدات فوق الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانه ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد شد. در صورتی که احکام قطعی از سوی مراجع ذیصلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یکسال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

ثبت شماره (۳-۳۵): موضوع بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

دفاتر واحد محکوم

ثبت شماره (۱-۳-۳۵): پس از جابجایی و کاهش اعتبار واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه / اعتبار هزینه تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	محکوم به دولت		

دفاتر سازمان برنامه و بودجه

ثبت شماره (۲-۳-۳۵): در صورت پرداخت احکام صادره واحدهای محکوم توسط سازمان برنامه و بودجه استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

لازم به ذکر است رویدادهای مربوط به افزایش اعتبار، تخصیص اعتبار، دریافت وجه و ابلاغ اعتبار و حواله‌های نقدی در سازمان برنامه و بودجه کشور و استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

ثبت شماره (۴-۳۵): در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذیصلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذیربط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب در آمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه کسری ابواب جمعی برداشتی فوق تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۵-۳۵): چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح از حساب بانکی عامل ذیحساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
			تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۶-۳۵): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
اعتبار هزینه مصرف شده			
		**	
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		

ثبت شماره (۷-۳۵): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

لازم به ذکر است ذبحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۸-۳۵): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			
		**	
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۳۶): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید بن غیرنقدی کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - بن غیر نقدی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

لازم به ذکر است؛ برای وجوه سایر منابع نیازی به شناسایی حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (۳۷): به هنگام تحویل بن غیرنقدی به کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

در صورتی که در پایان دوره بودجه‌ای بن‌های خریداری شده واحد گزارشگر باقی مانده باشد، بایستی به فروشنده‌ی آن بازگردانده شود. بدیهی است به هنگام دریافت وجه، بانک مربوط در مقابل حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیرنقدی شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۳۸): پس از تامین اعتبار لازم و به هنگام خرید کارت هدیه از بانک‌ها یا موسسات مالی مطابق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کارت هدیه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

لازم به ذکر است، برای وجوه سایر منابع نیازی به شناسایی حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (۳۹): به هنگام واگذاری کارت هدیه به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	کارت هدیه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

چنانچه تا پایان فروردین ماه سال بعد، کارت‌های هدیه‌ی خریداری شده واحد گزارشگر باقی مانده باشد، بایستی به بانک یا موسسه مالی فروشنده آن بازگردانده شود. بدیهی است به هنگام دریافت وجه، بانک مربوط در مقابل حساب کارت هدیه شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۴۰): شناسایی بدهی‌ها بابت تعهدات مازاد بر اعتبار هزینه تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته		

حساب "ذخیره هزینه‌های تحقق یافته" تنها به منظور تفکیک بدهی‌های مازاد بر اعتبار هزینه تخصیص یافته واحدها از بدهی‌هایی است که امکان تامین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه بدهی‌های جاری صورت وضعیت مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۴۱): شناسایی مزایای پایان خدمت کارکنان و مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		
هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان			
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		

لازم به ذکر است تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر (نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان) شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. درضمن، این موضوع در مورد تمام تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری نیز صادق است. به علاوه ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان هر دوره مالی محاسبه و به عنوان بدهی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌گردد. همچنین ذخیره شناسایی نشده‌ی سال‌های قبل مزایای پایان خدمت کارکنان و مرخصی استفاده نشده کارکنان نیز در مقابل حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۴۲): به هنگام پرداخت مزایای پایان خدمت و مرخصی استفاده نشده کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
		**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۴۳): بستن حسابها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید. مانده حساب‌های بودجه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای مربوط به اعتبار هزینه با سطح تفصیلی سال جاری به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

ثبت شماره (۴۳-۱): بستن حساب‌های مالی موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
		**	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	محکوم به دولت
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص انباشته		
		**	ارزش خالص انباشته
**	تعدیلات سنواتی		

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۳): بستن حساب‌های مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
		**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
		**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	کارت هدیه		
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - بن غیر نقدی		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی هزینه		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه‌گردان پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حساب‌های دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳-۴۳): بستن حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

		**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴-۴۳): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه انتقالی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده		
**	اعتبار هزینه مصرف شده		
**	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده		
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

ثبت شماره (۴۴): افتتاح حسابها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۴۴-۱): افتتاح حسابهای مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	کارت هدیه
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
		**	حسابها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی
		**	حسابها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی هزینه
		**	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
		**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	حسابها و اسناد پرداختی		
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده پرداختی		
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		
**	ذخیره هزینه های تحقق یافته		
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		
**	ارزش خالص انباشته		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات جاری در بستن و افتتاح حسابهای دائمی شناسایی می شود.

ثبت شماره (۴۴-۲): افتتاح حسابهای انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۳-۴۴): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
		**	حواله اعتبار هزینه
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
		**	اعتبار هزینه انتقالی
		**	اعتبار هزینه تامین شده
		**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	بودجه اعتبار هزینه		
**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی		

لازم به ذکر است حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده و حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در پایان سال بسته و در سال جدید افتتاح نمی‌شوند. به علاوه مبالغ مربوط به سطح تفصیلی سال جاری حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی باید به سطح تفصیلی سنواتی این حساب انتقال یابد.

ثبت شماره (۴۵): دریافت وجه بابت اعتبار هزینه سال قبل در دوره متمم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم		
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم		

ثبت شماره (۴۶): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه در پایان دوره متمم

در پایان فروردین ماه حساب‌های اعتبار هزینه پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه با سطح تفصیلی دوره متمم در مقابل حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۴۶-۱): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجوه مصرف نشده اعتبار تخصیص یافته سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه انتقالی
		**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی		

مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات هزینه واحدها (به استثنای مانده وجوه مصرف نشده واحدهای دارای مجوز انتقال) باید به خزانه واریز شود. چنانچه دانشگاه‌ها و سایر واحدها به موجب قوانین و مقررات مربوط مجاز به انتقال این وجوه به سال بعد باشند، از حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" برای ثبت عملکرد بودجه‌ای آن‌ها استفاده و رویدادهای مالی مرتبط با وجوه فوق نیز در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۴۶-۲): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای با تفصیلی دوره متمم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		**	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه		
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی		

حساب‌های اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه با تفصیلی دوره متمم به ترتیب در مقابل حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار هزینه با سطح تفصیلی دوره متمم نیز در پایان سال مالی بسته می‌شود و نیازی به بستن آن‌ها در پایان فروردین ماه نیست.

ثبت شماره (۴۷): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

لازم به ذکر است چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در پایان دوره مالی باشد، به هنگام واریز آن به حساب مربوط خزانه، حساب بانک وجوه سایر منابع نیز در ثبت فوق بستانکار می‌شود. همچنین در صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان دوره مالی به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، پس از واریز وجوه یادشده به حساب بانک مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی مربوط در سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بانک پرداخت مربوط، علاوه بر تعدیل مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، حساب اعتبار هزینه انتقالی بدهکار و حساب بودجه اعتبار هزینه انتقالی بستانکار خواهد شد.

ثبت شماره (۴۸): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
**	اعتبار هزینه انتقالی		

در صورت پرداخت از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل، حسب مورد حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده و اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۴۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.			
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

لازم به ذکر است در صورت واریز نقدی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل (نظیر پیش‌پرداخت و علی‌الحساب) و امکان استفاده این وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار هزینه انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار هزینه انتقالی ثبت شود. بدیهی است به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۵۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی الحساب سال های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
حساب های بودجه ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می یابد.			
		**	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی		

ثبت شماره (۵۱): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش پرداخت و علی الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است ماهیت منابع وجوه ارسالی فوق در سطح تفصیلی حساب ها به عنوان واگذاری دارایی های مالی در نظر گرفته می شود.

فصل سوم

حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

۱ - مقدمه

مسئولیت هماهنگی در نظام پرداخت حقوق و مزایای کارکنان واحدهای گزارشگر مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور، بر عهده‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد. بر این اساس اعتبار حقوق و مزایای مستمر کارکنان، به تفکیک از سایر هزینه‌ها در قانون بودجه پیش‌بینی می‌شود. از سوی دیگر در قانون مذکور و در ذیل اعتبار وزارت امور اقتصادی و دارایی، ردیف متفرقه‌ای تحت عنوان اعتبار حقوق و مزایای کارکنان به مبلغ یک ریال پیش‌بینی گردیده است که اعتبار مورد اشاره در ابتدای سال از کل اعتبار دستگاه اجرایی کسر و به اعتبار ردیف متفرقه‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی منظور می‌شود.

واحدهای گزارشگر موظفند فهرست تایید شده حقوق و مزایای مستمر و کسور مربوط را به صورت ماهانه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. پس از پرداخت ماهانه حقوق و مزایای مستمر کارکنان و کسور متعلقه توسط خزانه، اعتبار مذکور از اعتبار وزارت امور اقتصادی و دارایی کسر و بر اساس تاییدیه خزانه، به اعتبار مصوب، تخصیص اعتبار و وجوه دریافتی برنامه مربوط دستگاه اجرایی اضافه می‌شود. خزانه خالص حقوق و مزایای مستمر کارکنان را در وجه بانک پرداخت کننده حقوق و مزایا، کسور متعلقه را به حساب‌های مزبور و سایر کسور را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مربوط واریز می‌نماید. کسور شامل مالیات، بیمه خدمات درمانی سهم دولت و کارمند، بیمه تامین اجتماعی سهم دولت و کارمند و بازنشستگی سهم دولت و کارمند می‌باشد. سایر کسور از قبیل اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان می‌باشد که توسط واحد متبوع پرداخت می‌شود.

لازم به ذکر است که مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز در فهرست حقوق و مزایای مستمر کارکنان با عنوان سایر کسور اعمال و به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مربوط واریز می‌شود. کسور مذکور به عنوان درآمد عمومی واحد گزارشگر شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه درآمدی آن اخذ می‌گردد.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
مصارف بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه	بودجه واحد گزارشگر
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه	موجودی نقد
بدهی های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حقوق و مزایای پرداختنی	حساب ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	سایر بدهی های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حق بازنشستگی پرداختنی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	سایر کسور پرداختنی	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	مالیات پرداختنی	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب ها و اسناد پرداختنی	
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف)	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
هزینه ها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	درآمدهای دولت
وجوه ارسالی به خزانه				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه

۳- حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

ثبت شماره (۱): کاهش اعتبار مصوب بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۲): معادل ناخالص هزینه حقوق و مزایای مستمر با احتساب اعتبارات اضافه شده بابت کسور بیمه سهم دولت به اعتبار واحدگزارشگر (بر اساس فهرست حقوق و مزایای مستمر)، ثبت‌های ذیل در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
در صورت تامین اعتبار از محل اعتبار تخصیص یافته			
		**	اعتبار هزینه
**	بودجه اعتبار هزینه		
اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه		
اعتبار هزینه تامین شده			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
در صورت تامین اعتبار از محل اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
اعتبار هزینه تامین شده			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		

ثبت شماره (۳): شناسایی هزینه حقوق و مزایای مستمر کارکنان معادل فهرست ناخالص حقوق و مزایای مستمری است که به خزانه ارسال می‌شود. ثبت زیر پس از تایید فهرست حقوق و مزایا در پایان ماه در حساب‌ها منعکس می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بیمه پرداختنی		
**	حق بازنشستگی پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سایر کسور پرداختنی		
**	حقوق و مزایای پرداختنی		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بدهی مربوط به اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان و ... در حساب سایر کسور پرداختنی شناسایی می‌شود. حساب هزینه به میزان ناخالص حقوق کارکنان به علاوه کسور سهم کارفرما می‌باشد. در ضمن غیبت و کسری کار کارکنان نیز به عنوان درآمد عمومی واحد گزارشگر تحت عنوان درآمد حاصل از جریمه غیبت و کسری کار شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): پس از دریافت اعلامیه مبنی بر پرداخت کسور و واریز وجه نقد به حساب کارکنان و واحد گزارشگر توسط خزانه و واریز مبلغ خالص قابل پرداخت به حساب بانکی کارکنان توسط خزانه و همچنین واریز کسور متعلقه به حساب‌های ذیربط، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بیمه پرداختنی
		**	حق بازنشستگی پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	حقوق و مزایای پرداختنی
**	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا		
به میزان پرداخت‌های قطعی خزانه بابت بیمه، حق بازنشستگی، مالیات و خالص حقوق و مزایای مستمر، حساب‌های بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شود.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

ثبت شماره (۵): پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر کسور پرداختنی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت هزینه		

به میزان پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر، حساب‌های بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شوند.			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تامین شده		

بدیهی است، واحد گزارشگر باید برای هر یک از کسور تکلیفی قانونی که مکلف به کسر و واریز آن به حساب‌های مربوط می‌باشد، حساب معین جداگانه نگهداری و از سازمان‌های ذینفع که وجوه به حساب آنان واریز می‌شود، تأییدیه اخذ نماید.

ثبت شماره (۶): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه		
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
**	اعتبار هزینه تامین شده		
**	اعتبار هزینه مصرف شده		
		**	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص انباشته		

ثبت شماره (۷): در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود. واحد گزارشگر بایستی پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضاء واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسئول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگی مربوط می‌باشد.

ثبت شماره (۷-۱): به میزان وجوه دریافتی از صندوق بازنشستگی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

چنانچه واحد گزارشگر از حساب بانکی خاصی برای حقوق و مزایای بازنشستگی استفاده نماید، مشخصات حساب بانکی مربوط باید در ذیل حساب بانک وجوه سایر منابع طبقه‌بندی و گزارش شود.

ثبت شماره (۲-۷): به هنگام پرداخت حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی
**	بانک ...		

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

۱- سر فصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف ^۱) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	بودجه اعتبار سرمایه ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	بودجه اعتبار سرمایه ای انتقالی ^۲	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای	اعتبار مصوب
	*	به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	حواله اعتبار سرمایه ای	حواله ها
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	حواله اعتبار سرمایه ای انتقالی	
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار سرمایه ای	کنترل اعتبار
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی ابلاغی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی	اعتبار انتقالی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای تامین شده	اعتبار تامین شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی تامین شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیرقطعی	اعتبار پرداخت های غیرقطعی
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی بابت پرداخت های غیرقطعی	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی (نوع پرداخت های غیرقطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای انتقالی مصرف شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه ای	اسناد و خواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای	کسری ابواب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	

دارایی های جاری

			بانک پرداخت سرمایه‌ای	موجودی نقد
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت اختصاصی	
			بانک وجوه سایر منابع	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع ^۳)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
*		به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
*		به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
*		به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۴	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت‌ها

دارایی های غیر جاری

*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایی‌های ثابت مشهود
*		به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ^۵	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ^۶	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	دارایی‌های نامشهود
*		به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	استهلاک انباشته ...	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	
*		به تفکیک شرکت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	سرمایه گذاری‌های بلند مدت
*		به تفکیک نوع و ماهیت	سایر سرمایه گذاری‌ها	
*		به تفکیک سال و اشخاص	مطالبات بلند مدت دولت	سایر دارایی‌ها

بدهی های جاری

*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی ^۷ و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک سال	هزینه مالی آتی	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	
*		به تفکیک سال	سود تضمین شده پرداختی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
*			پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای	پیش دریافت‌ها
*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	مالیات پرداختی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	

ارزش خالص

*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*		—	شناسایی اولیه دارایی‌ها ^۸	
*	*	—	شناسایی اولیه بدهی‌ها	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های انتقالی	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های دریافتی	
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^۹	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	

درآمدها

*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم		
			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
			دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم		
*		به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی	
*		به تفکیک نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر درآمدها	
*		—	محکوم به دولت		

هزینه‌ها

	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای دولت
وجوه ارسالی به خزانه				
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه

حساب‌های انتظامی

	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب‌های انتظامی

نگهداری حسابهای معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می‌شود.

- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.
- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.
- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک‌های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و ...

- ۴- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.
- ۵- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.
- ۶- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محسوب می‌شود.
- ۷- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.
- ۸- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.
- ۹- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

۲- حسابداری عملیات سرمایه‌ای

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه (عمومی / اختصاصی) یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تنخواه‌گردان حسابداری از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۳): در صورت پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	کنترل اعتبار سرمایه‌ای		

بدیهی است مشابه با پرداخت‌های انجام شده از محل اعتبارات بودجه‌ای، به هنگام پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری نیز باید علاوه بر ثبت‌های مالی حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مربوط (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده و اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
**	اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت وجه و تسویه و یا به پایی تنخواه گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	کنترل اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	پیش دریافت اعتبار سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

در صورتی که یک حساب بانکی بر اساس قوانین و مقررات مربوط مسدود شود و تا پایان دوره گزارشگری رفع نگردد، ضروری است حساب مذکور در طبقه‌بندی سایر دارایی‌ها گزارش شود.

ثبت شماره (۶): دریافت وجه از محل اعتبار اختصاصی مصوب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف و جوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	هدایا و کمک‌ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده درآمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی‌ها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می‌شود.

ممکن است موجودی‌ها یا یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع بلاای طبیعی، یک سازمان بین‌المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد یا زمینی بدون دریافت مابه‌ازا یا مابه‌ازای ناچیز جهت احداث پارک یا جاده به واحد گزارشگر اهدا شود. در چنین شرایطی بهای تمام شده موجودی‌ها یا دارایی مذکور برابر با ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

ثبت شماره (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوه مذکور را به عنوان بدهی شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب ها و اسناد پرداختی		

معادل وجوه دریافت شده از محل تنخواه گردان پرداختی سایر واحدهای گزارشگر بایستی تحت عنوان حساب ها و اسناد پرداختی شناسایی شود. لازم به ذکر است رویدادهای مالی مربوط به پرداخت از محل وجوه تنخواه گردان پرداخت مشابه سایر پرداختها، بدون ثبت حسابهای بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه حاصل از هدایای نقدی و غیرنقدی مشروط که تحت عنوان سایر منابع واگذار شده و شرایط مصرف آن توسط واگذار کننده وجه تعیین شده است، واحد گزارشگر ملزم به بکارگیری دارایی مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و این دارایی‌ها تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب ها و اسناد پرداختی		

در صورتی که واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد. در چنین وضعیتی واحد گزارشگر ملزم است از دارایی برای ارائه خدمات یا تحویل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال‌دهنده برگشت دهد. بنابراین هم‌زمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد می‌شود.

ثبت شماره (۱۰): زمانی که هدایای نقدی محدود شده برای هدف خاص مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسند، ثبت ذیل در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	هدایا و کمک‌ها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدهی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدهی مربوط مشابه با ثبت فوق در مقابل حساب هدایا و کمک‌ها شناسایی گردد.

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که مطابق قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به عنوان سایر منابع از خزانه تامین و دریافت گردد، به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دریافتی از محل سایر منابع		

لازم به ذکر است؛ دریافتی از محل سایر منابع به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می شود.

ثبت شماره (۱۲): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحدی مجاز به ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده می نماید. ضمناً حساب اعتبار سرمایه‌ای تنها مربوط به ابلاغ اعتبار سرمایه‌ای از محل منابع اختصاصی می باشد.

ثبت شماره (۱۳): ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها (عمومی / اختصاصی)، به واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

برای ابلاغ اعتبار، درخواست وجهی از سوی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار به خزانه ارایه می شود. خزانه پس از بررسی اعتبار تخصیص یافته درخواست کننده و تایید درخواست وجه، وجوه مربوط را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مذکور واریز می نماید. واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار نیز سهم هریک از واحدهای دریافت کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها حواله و مراتب را به ذیحسابی و دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام می نماید. **لازم به ذکر است، در صورتی که برابر قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار خواهد شد.**

ثبت شماره (۱۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی (عمومی / اختصاصی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی		

با ابلاغ اعتبار، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ دهنده واریز و حداکثر تا پایان ۱۵ اردیبهشت ماه سال بعد (برای اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی باید در پایان دوره مالی، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را براساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه اخذ نماید تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت نماید. **به علاوه چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، واحد ابلاغ گیرنده باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید.**

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال کننده وجوه سایر منابع باید این وجوه را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع باید وجوه یادشده را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

ثبت شماره (۱۵): اخذ تضمین مربوط به شرکت در مناقصه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	**

بدیهی است به هنگام ابطال و یا تعدیل تضمین دریافتی، ثبت معکوس حساب‌های مزبور در دفاتر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱۶): به هنگام تامین اعتبار (عمومی / اختصاصی)

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
از محل اعتبار تخصیص یافته			
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
از محل اعتبار اختصاصی			
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای	**
از محل اعتبار ابلاغی			
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و مصرف باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار سرمایه‌ای تامین شده به منظور کنترل اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می‌شود. شایان ذکر است؛ در صورت وقوع تعهدات مزاد بر اعتبار تخصیص یافته، بایستی حساب دارایی مربوط در مقابل حساب ذخیره موردنظر شناسایی گردد. لازم به ذکر است؛ از آنجایی که تامین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می‌باشد، در این نظام حسابداری از تکرار ثبت فوق برای هر رویداد مربوط خودداری شده است. بدیهی است انجام ثبت فوق قبل از هر رویداد مالی مرتبط الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۷): به هنگام انعقاد قرارداد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل قراردادهای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادهای		

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می یابد.
ثبت شماره (۱۸): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	بانک پرداخت سرمایه ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		

حساب اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی پس از پرداخت پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت شناسایی می شود. ضمناً رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب های بودجه ای، شناسایی می گردد.

ثبت شماره (۱۹): واگذاری پیش پرداخت با رعایت قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۱۹): اخذ تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای و پیش پرداخت مواد و کالا

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

بدیهی است به میزان پیش پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می یابد.

ثبت شماره (۲-۱۹): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا ^۱
**	بانک پرداخت سرمایه ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		

۱- در صورتی که موجودی ها به طور مستقیم از سوی فروشنده به اشخاص ذینفع مجاز واگذار شود و وجه مربوط توسط واحد گزارشگر به فروشنده مذکور پرداخت گردد، این رویداد به صورت فوق شناسایی می شود.

ثبت شماره (۳-۱۹): پیش پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

چنانچه یک حساب مربوط به پرداخت‌های غیرقطعی به یک حساب دیگر پرداخت‌های غیرقطعی تغییر نماید، نوع پرداخت غیرقطعی نیز بایستی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی تغییر یابد.

ثبت شماره (۲۰): شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری موجودی‌ها بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان "موجودی‌ها" انجام می‌شود.
ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

پ) به میزان پیش پرداخت منقضی شده، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی باید تعدیل گردد. در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

ت) مبلغ موجودی‌ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.

ث) موجودی‌ها به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند.

ج) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

چ) عملکرد بودجه‌ای پرداخت بابت خرید موجودی‌ها از محل اعتبار سرمایه‌ای (برخلاف موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار هزینه)، به‌عنوان پرداخت غیر قطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۱): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

به میزان پیش پرداخت منقضی شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

ب) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

پ) مبلغ دارایی در جریان تکمیل معادل ناخالص تعهدات تایید شده به علاوه مبلغ بیمه سهم کارفرما و مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.
 ت) در صورتی که تعهداتی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ایجاد شود و منجر به ایجاد یک قلم دارایی معین منطبق با تعریف استانداردهای حسابداری بخش عمومی نگردد (اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با ماهیت هزینه)، به عنوان مثال مخارج طرح باروری ابرها یا طرح آبرسانی سیار روستایی، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت تعهدات مربوط تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲۲): شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش پرداخت منقضی شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

الف) شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری دارایی‌های فوق بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره (۵) و (۷) به ترتیب با عناوین "دارایی‌های ثابت مشهود" و "دارایی‌های نامشهود" انجام می‌شود.

ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.

پ) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ت) مبلغ دارایی‌ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد.

ث) در صورتی که تعهداتی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ایجاد شود و منجر به ایجاد یک قلم دارایی معین منطبق با تعریف استانداردهای حسابداری بخش عمومی نگردد (اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با ماهیت هزینه)، به عنوان مثال مخارج طرح باروری ابرها یا طرح آبرسانی سیار روستایی، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت تعهدات مربوط تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲۳): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۲۳-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

چنانچه طبق قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به شناسایی و کسر مالیات (مانند مالیات حقوق کارکنان طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختنی نیز بستانکار می‌شود. در صورتی که رویداد فوق مربوط به تسویه بدهی مرتبط با موجودی‌ها باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۳-۲): به هنگام تسویه کسور مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

ثبت شماره (۲۴): پرداخت علی الحساب

ثبت شماره (۲۴-۱): در صورت پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- حساب انتظامی فوق به منظور کنترل علی الحساب پرداختی بابت عملیات سرمایه‌ای نگهداری و معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۴): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

لازم به ذکر است کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۲۵): تسویه علی الحساب

ثبت شماره (۱-۲۵): در صورت پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	سپرده های پرداختی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی ^۱		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی به میزان علی‌الحساب تسویه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسویه علی‌الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد. لازم به ذکر است، در صورت تسویه علی‌الحساب پرداختی بابت موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای، صرفاً سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۵): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

ثبت شماره (۲۶): خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌ها طبق قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۶): در صورت خرید اعتباری (نسیه) دارایی‌های ثابت مشهود

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه مالی آتی ^۱
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

۱- هزینه مالی آتی به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط محسوب و به میزان تحقق آن در هر سال مالی، به هزینه دوره منظور می‌شود. در صورت خرید اعتباری (نسیه) طبق قوانین و مقررات مربوط، کالاها و خدمات خریداری شده باید به بهای نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان هزینه مالی آتی شناسایی شود. بدهی مربوط پس از کسر هزینه مالی آتی، به ارزش فعلی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۶): به میزان تحقق هزینه‌های مالی آتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	هزینه مالی آتی		

ثبت شماره (۲۷): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی در جریان تکمیل		

مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. برای مثال، مخارج نگهداری یا بازدید کلی و لکه‌گیری جاده‌ها معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می‌گردد، هزینه محسوب می‌شود. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به‌گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد گزارشگر وجود داشته باشد.

ثبت شماره (۲۸): احتساب مازاد موجودی‌ها پس از پایان طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		

چنانچه مازاد یادشده مربوط به موجودی‌های واگذار شده در سال‌های قبل باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در سطح تفصیلی سنواتی به ترتیب بدهکار و بستانکار خواهند شد.

ثبت شماره (۲۹): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر منظور شده در بودجه سالانه کل کشور به سایر واحدهای مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور بر اساس قوانین و مقررات مربوط

الف) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس الزام قوانین و مقررات مربوط ثبت شماره (۱-۲۹): در صورتی که طبق قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد (مانند انتقال دارایی از واحد گزارشگر مجری به واحد گزارشگر بهره‌بردار)، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال‌دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌های انتقالی ^۱
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

۱- حساب دارایی‌های انتقالی در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، از ارزش خالص انباشته ابتدای سال کسر می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲۹): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	دارایی های دریافتی ^۲		

۲- حساب دارایی های دریافتی در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، به ارزش خالص انباشته ابتدای سال اضافه می شود.

ب) در صورت انتقال دارایی های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس تشخیص واحد مربوط ثبت شماره (۳-۲۹): در صورتی که واحد گزارشگر مجاز به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال دهنده، انتقال دارایی را به صورت زیر شناسایی می نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		

ثبت شماره (۴-۲۹): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	هدایا و کمک ها		

ثبت شماره (۳۰): انتقال دارایی های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط ثبت شماره (۱-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی های واحد گزارشگر به شرکتها انتقال یافته و به عنوان افزایش سرمایه دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه گذاری در شرکتها
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		

پس از شناسایی رویداد فوق توسط واحد گزارشگر انتقال دهنده دارایی، اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری باید به مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی ارسال و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب سرمایه گذاری در شرکتها در مقابل حساب دارایی های انتقالی از دفاتر واحد گزارشگر خارج شود. مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی نیز پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب سرمایه گذاری در شرکتها را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی می نماید.

ثبت شماره (۲-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر (برای نمونه شرکت‌ها) انتقال یافته و به عنوان مطالبات بلند مدت دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات بلند مدت دولت
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

پس از شناسایی رویداد فوق توسط واحد گزارشگر انتقال دهنده دارایی، اطلاعات مربوط به دارایی‌های انتقال یافته باید به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارسال و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب مطالبات بلند مدت دولت در مقابل حساب دارایی‌های انتقالی از دفاتر واحد گزارشگر خارج شود. مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز پس از دریافت اطلاعات مربوط به **همراه قرارداد موضوع ماده (۳۲) قانون برنامه و بودجه کشور** از واحدهای گزارشگر، حساب مطالبات بلند مدت دولت را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی می‌نماید.

ثبت شماره (۳-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر انتقال یافته و به عنوان کمک دولت محسوب گردد، رویداد مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

ثبت شماره (۳۱): شناسایی اولیه دارایی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	شناسایی اولیه دارایی‌ها ^۱		

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): شناسایی اولیه بدهی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	شناسایی اولیه بدهی‌ها ^۱
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۳۳): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

بدیهی است پس از بررسی و تعیین وضعیت اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۳۴): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی باید تعدیل شود.

ثبت شماره (۳۵): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

الف) مانده وجوه مصرف نشده بابت تنخواه گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذار کننده تنخواه گردان واریز شود. در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب جمعی بابت تنخواه گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت کننده تنخواه گردان می باشد. در ضمن واحد واگذار کننده تنخواه گردان پرداخت باید پیگیری های لازم را برای رفع کسری ایجاد شده انجام دهد.

پ) عاملین ذیحساب باید در موعد قانونی مقرر نسبت به تسویه تنخواه گردان یاد شده اقدام و اسناد و مدارک مربوط را برای بررسی به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر واگذار کننده تنخواه گردان ارسال نمایند. در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط و انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می شود.

ت) بر اساس مواد (۳۹) و (۴۰) قانون دیوان محاسبات کشور، محل رسیدگی به اسناد توسط دیوان محاسبات کشور تعیین می شود.

ث) در صورتی که اسناد و مدارک مربوط در استان بررسی شود، تاییدیه دیوان محاسبات استان نیز باید اخذ و ضمیمه این اسناد و مدارک گردد.

ثبت شماره (۳۶): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
به میزان واریز نقدی پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه ای
		**	اعتبار سرمایه ای ابلاغی
**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی		
به میزان کاهش تضمین های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (۳۷): در صورت واخواهی اسناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		

		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

در برخی موارد ممکن است به علت نقص مدارک یا مغایرت با قوانین و مقررات، مدارک و مستندات مربوط به تسویه تنخواه‌گردان پرداخت و پیش پرداخت قابل قبول نباشد، در این حالت مانده حساب‌های یاد شده به حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای منتقل می‌شود. لازم به ذکر است چنانچه اسناد واخواهی فوق مربوط به وجوه انتقالی واحد گزارشگر باشد، حساب اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در مقابل حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۳۸): در صورت رفع اسناد واخواهی در دوره بودجه‌ای شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۳۹): در صورت رفع اسناد واخواهی شده پس از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه سال بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای، پایان شهریور ماه سال بعد است. در صورت رفع اسناد واخواهی از پایان دوره متمم تا پایان شهریور ماه سال بعد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی می‌شود. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای فوق با سطح تفصیلی سنواتی ثبت و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

چنانچه از ابتدای مهرماه تا پایان آذر ماه سال بعد، اسناد واخواهی رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد اسناد واخواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارائه نماید.

ثبت شماره (۴۰): در صورت عدم رفع اسناد واخواهی شده تا پایان آذر ماه سال بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه تا پایان آذر ماه سال بعد اسناد واخواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد واخواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

ثبت شماره (۴۱): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		

در صورتی که در منابع سرمایه‌ای واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به

دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌های مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار سرمایه‌ای است.

چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ایجاد شده باشد، حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی حسب مورد در مقابل حساب‌های بودجه‌ای انتقالی مربوط ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۴۲): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در دوره بودجه‌ای شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۴۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه کسری ابواب جمعی ایجاد شده سال‌های قبل رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد کسری ابواب جمعی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی شده از سوی اشخاص در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب مربوط خزانه بایستی از سرفصل حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوه فوق باشد، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ثبت شود.

ثبت شماره (۴۵): احکام تعهد آور صادره از مراجع ذیصلاح و برداشت از حساب‌های بانکی

ثبت شماره (۴۵-۱): به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

چنانچه احکام تعهد آور صادره قابل انتساب به دارایی (ها) نباشد، به عنوان هزینه واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۵-۲): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانه ها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد شد. در صورتی که احکام قطعی از سوی مراجع ذیصلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک‌سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

ثبت شماره (۳-۴۵): موضوع بند (ج) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

دفاتر واحد محکوم

ثبت شماره (۳-۴۵-۱): پس از جابجایی و کاهش اعتبار واحد محکوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای / اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	محکوم به دولت		

دفاتر سازمان برنامه و بودجه

ثبت شماره (۲-۴۵-۳): در صورت پرداخت احکام صادره واحدهای محکوم توسط سازمان برنامه و بودجه استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

لازم به ذکر است رویدادهای مربوط به افزایش اعتبار، تخصیص اعتبار، دریافت وجه و ابلاغ اعتبار و حواله‌های نقدی در سازمان برنامه و بودجه کشور و استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

ثبت شماره (۴-۴۵): در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذیصلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذیربط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. درضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه کسری ابواب جمعی برداشتی فوق تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره تعهدات سرمایه‌ای شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۵-۴۵): چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح از حساب بانکی عامل ذیحساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
			تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴۵-۶): چنانچه در سال شناسایی کسری ابواب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده			
		**	
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		

ثبت شماره (۴۵-۷): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی، در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن تامین شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

لازم به ذکر است ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۵-۸): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			
		**	
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴۶): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	استهلاک انباشته ...		

۱- هزینه استهلاک دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی بایستی بر مبنای سیستماتیک، طی عمر مفید آن تخصیص یافته و مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری گردد و چنانچه

تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود، در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد و چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. همچنین استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده و بهره‌برداری شروع می‌شود و تا تاریخ برکناری آن ادامه می‌یابد. بدیهی است برای ثبت فوق نیازی به تأمین اعتبار نمی‌باشد.

ثبت شماره (۴۷): در صورت معاوضه دارایی‌های واحد گزارشگر با دارایی سایر واحدها طبق قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۴۷): یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا دارایی‌های غیر پولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و غیر پولی تحصیل شود، بهای تمام شده چنین دارایی‌های ثابت مشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)		
**	بانک ...		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

۱- زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

بدیهی است؛ سود یا زیان واگذاری دارایی‌های مربوط و سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۷): چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نباشد و دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن براساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده (دارایی واگذار شده + سرک نقدی) اندازه‌گیری می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)		
**	بانک ...		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

بدیهی است؛ سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۸): شناسایی مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	مازاد تجدید ارزیابی		

پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص جامع طبقه‌بندی می‌شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد دوره (درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها) شناسایی شود. همچنین در ثبت فوق حساب دارایی مربوط حسب مورد افزایش یا کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۴۹): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		

۱- هزینه کاهش ارزش دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و باز یافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ بازمانده برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی و در گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس شود.

ثبت شماره (۵۰): در صورت برکناری دائمی دارایی‌های واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

۱- زیان ناشی از برکناری دائمی دارایی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه آتی ناشی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از صورت وضعیت مالی حذف گردد. در ضمن، سود یا زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف، در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور شود.

ثبت شماره (۵۱): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		

۱- زیان کاهش ارزش موجودی‌ها می‌بایست در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود.

موجودی‌ها (در پایان دوره) باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی و در صورت‌های مالی منعکس شود. بر این اساس مبلغ کاهش ارزش موجودی‌ها ناشی از اعمال قاعده "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیان‌های مرتبط با موجودی‌ها را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیان‌های مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در ضمن، ارزشیابی موجودی‌ها بر حسب اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش بایستی برای تک‌تک اقلام موجودی‌ها بصورت جداگانه انجام شود، در صورتی که مقایسه تک‌تک اقلام امکان پذیر نباشد؛ گروه‌های اقلام مرتبط یا مشابه مبنای مقایسه قرار می‌گیرد.

ثبت شماره (۵۲): شناسایی درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در مورد موجودی‌هایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده است و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی می‌گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد (درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها) یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

ثبت شماره (۵۳): شناسایی بدهی‌ها بابت تعهدات مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		

حساب "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" تنها به منظور تفکیک بدهی‌های مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته واحدها از بدهی‌هایی است که امکان تأمین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه بدهی‌های جاری صورت وضعیت مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۵۴): بستن حسابها در پایان سال مالی

واحد گزارشگر باید پس از تهیه صورت وضعیت مالی و صورت تغییر در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌ها (اعم از مالی و بودجه‌ای) را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید. مانده حساب‌های بودجه‌ای نیز باید همراه با حساب‌های مالی در پایان سال مالی بسته شوند با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای مربوط به اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی سال جاری به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌یابد.

ثبت شماره (۵۴-۱): بستن حساب‌های مالی موقت

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	محکوم به دولت
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
حساب ارزش خالص انباشته بابت تغییرات مربوط، حسب مورد شناسایی می‌شود.			
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
		**	تعدیلات سنواتی
		**	دارایی‌های دریافتی
		**	شناسایی اولیه دارایی‌ها
**	ارزش خالص انباشته		
		**	ارزش خالص انباشته
**	دارایی‌های انتقالی		
**	شناسایی اولیه بدهی‌ها		

می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۲-۵۴): بستن حساب‌های مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
**	مطالبات بلند مدت دولت		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	هزینه مالی آتی		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حساب‌های دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳-۵۴): بستن حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴-۵۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

ثبت شماره (۵۵): افتتاح حسابها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۵۵-۱): افتتاح حسابهای مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
		**	مطالبات بلند مدت دولت
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	هزینه مالی آتی
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده پرداختی		
**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح		
**	استهلاک انباشته ...		
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	ارزش خالص انباشته		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حسابهای دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۵۵): افتتاح حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۳-۵۵): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

لازم به ذکر است حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده و حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در پایان سال بسته و در سال جدید افتتاح نمی‌شوند. به علاوه مبالغ مربوط به سطح تفصیلی سال جاری حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی باید به سطح تفصیلی سنواتی این حساب انتقال یابد.

ثبت شماره (۵۶): دریافت وجه بابت اعتبار سرمایه‌ای سال قبل در دوره متمم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم		

		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم		

ثبت شماره (۵۷): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای در پایان دوره متمم

در پایان تیر ماه حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در مقابل حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۱-۵۷): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجوه مصرف نشده اعتبار تخصیص یافته سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای واحدها (به استثنای مانده وجوه مصرف نشده واحدهای دارای مجوز انتقال) باید به خزانه واریز شود. چنانچه دانشگاه‌ها و سایر واحدها به موجب قوانین و مقررات مربوط مجاز به انتقال این وجوه به سال بعد باشند، از حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" برای ثبت عملکرد بودجه‌ای آن‌ها استفاده و رویدادهای مالی مرتبط با وجوه فوق نیز در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

ثبت شماره (۲-۵۷): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای با تفصیلی دوره متمم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای با تفصیلی دوره متمم به ترتیب در مقابل حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

📌 سطح تفصیلی حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم نیز در پایان سال مالی بسته می‌شود و نیازی به بستن آن‌ها در پایان تیر ماه نیست.

ثبت شماره (۵۸): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بر اساس ماده (۱۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مانده وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای آن دسته از طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی که عملیات اجرایی آن پایان نیافته، در پایان هر سال مالی پس از واریز به خزانه می‌تواند با درج در بودجه به سال‌های بعد منتقل شود تا به مصرف همان طرح و پروژه برسد. به علاوه مانده وجوه مصرف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی مشمول، تابع قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور و تبصره ذیل بند (۴) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) خواهد بود.

لازم به ذکر است چنانچه واحد گزارشگر ملزم به تسویه مانده وجوه مصرف نشده سایر منابع دریافتی از خزانه در پایان دوره مالی باشد، به هنگام واریز آن به حساب مربوط خزانه، حساب بانک وجوه سایر منابع نیز در ثبت فوق بستانکار می‌شود. همچنین در صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان دوره مالی به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، پس از واریز وجوه یادشده به حساب بانک مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی مربوط در سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت موردنظر تعدیل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بانک پرداخت مربوط، علاوه بر تعدیل مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بدهکار و حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بستانکار خواهد شد.

ثبت شماره (۵۹): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه های انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه های انتقالی		

در صورت پرداخت از محل وجوه انتقالی سال های قبل، حسب مورد حساب های اعتبار سرمایه های انتقالی مصرف شده و اعتبار سرمایه های بابت پرداخت های غیر قطعی ثبت می شود.

ثبت شماره (۶۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش پرداخت سال های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
حساب های بودجه ای در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می یابد.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه ای انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی		

لازم به ذکر است در صورت واریز نقدی از محل پرداخت های غیر قطعی سال های قبل (نظیر پیش پرداخت و علی الحساب) و امکان استفاده این وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار سرمایه ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه ای انتقالی ثبت شود. بدیهی است به میزان کاهش تضمین های دریافتی، حساب انتظامی تضمین های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می گردد.

ثبت شماره (۶۱): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی الحساب سال های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای			
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		
حساب های بودجه ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می یابد.			
		**	بودجه اعتبار سرمایه ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه ای انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی		

بدیهی است در صورتی که دارایی در جریان تکمیل به بهره برداری رسیده باشد، بهای تمام شده دارایی مربوط تعدیل می شود.

ثبت شماره (۶۲): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک پرداخت اختصاصی		

بدیهی است ماهیت منابع وجوه ارسالی فوق در سطح تفصیلی حساب‌ها به عنوان واگذاری دارایی‌های مالی در نظر گرفته می‌شود.

فصل پنجم

حسابداری درآمدها

واحدهای گزارشگر بخش عمومی ممکن است درآمدهای خود را از عملیات مبادله‌ای یا غیرمبادله‌ای کسب نمایند. در تشخیص بین درآمدهای عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای بایستی معیار رجحان محتوا بر شکل مد نظر قرار گیرد. درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای باید به ارزش منصفانه ما به‌زای دریافتی یا دریافتی و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای باید به میزان افزایش در خالص دارایی‌های شناسایی شده توسط واحد گزارشگر، اندازه‌گیری شود.

هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط باید با توجه به میزان خدمات ارائه شده شناسایی گردد. ماحصل ارائه خدمات، زمانی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف) جریان منافع اقتصادی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد،

ب) مبلغ درآمد را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

پ) میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد و

ت) مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

در صورتی که انتقال داوطلبانه دارایی‌های نقدی و غیرنقدی به واحد گزارشگر انجام شود و شرطی در مورد استفاده از آن وجود نداشته باشد، این کمک‌ها و هدایا به عنوان دارایی و درآمد شناسایی می‌شوند. از سوی دیگر چنانچه کمک‌ها و هدایا به صورت مشروط دریافت شوند، دارایی مربوط در مقابل آن بدهی شناسایی می‌گردد. این بدهی به تناسب تحقق شرایط کاهش یافته و معادل آن درآمد شناسایی می‌شود. همچنین در زمان شناخت اولیه، کمک‌ها و هدایای غیرنقدی به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری و ارزش منصفانه براساس قیمت‌های بازار یا توسط کارشناس واجد شرایط تعیین می‌گردد.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
دارایی های جاری				
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت بانک پیش دریافت	موجودی نقد
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ^۱	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی	
*		به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	مطالبات از سایر واحدها
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد		
بدهی های جاری				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	پیش دریافت درآمد	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله ای
*			سایر حساب ها و اسناد پرداختی	پیش دریافت ها
*				سایر بدهی های جاری
ارزش خالص				
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها) ^۲	درآمدهای دولت
*			تخفیفات و بخشودگی	
هزینه ها				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
وجوه ارسالی به خزانه				
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه
حساب های انتظامی				
*		به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی / درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی های سرمایه ای عمومی / واگذاری دارایی های سرمایه ای اختصاصی / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	طرف حساب های انتظامی

نگهداری حساب های معین و تفصیلی بر اساس این فهرست انجام می شود.

- ۱- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب ها و اسناد دریافتی محسوب می شود.
- ۲- سود حاصل از واگذاری دارایی ها، درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی ها، باز یافت کاهش ارزش موجودی ها، درآمد خانه های سازمانی و سود تسعیر ارز مبادیقی از سایر درآمدها محسوب می شوند.

۳- حسابداری درآمدها

ثبت شماره (۱): به میزان منابع بودجه‌ای پیش‌بینی شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده
**	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده		

به میزان وجوه واریزی واحدها به حساب خزانه بابت "سایر درآمدهای دستگاه‌ها و ردیف‌ها" مندرج در قانون بودجه سالانه، حساب انتظامی فوق افزایش می‌یابد.

ثبت شماره (۲): به هنگام تحقق درآمدهای عمومی / اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

واحد گزارشگر، درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می‌کند که رویداد مشمول مالیات اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. همچنین به میزان مازاد درآمد اختصاصی انتقال یافته به حساب درآمد عمومی، حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی بدهکار و حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است در خصوص وجوه مربوط به عوارض شهرداری که از طریق دولت وصول و به حساب واحد مربوط واریز می‌گردد، در ثبت فوق باید از سرفصل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی به جای درآمدهای دولت استفاده شود.

ثبت شماره (۳): در صورت ارایه تخفیف و بخشودگی به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تخفیفات و بخشودگی ^۱
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

۱- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان حساب کاهنده درآمدهای دولت محسوب و از درآمد مورد نظر کسر می‌شود. بر این اساس درآمد مربوط باید پس از کسر تخفیفات و بخشودگی و به صورت خالص در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود.

ثبت شماره (۴): شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		

در صورتی که هزینه مطالبات مشکوک الوصول بر اساس درصدی از مطالبات محاسبه شود، مانده سال قبل ذخیره مربوط مورد توجه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است؛ برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخیره شناسایی می‌شوند، تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

ثبت شماره (۵): چنانچه مطالبات واحد گزارشگر به طور قطعی غیر قابل وصول تشخیص داده شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

ثبت شماره (۶): در صورت وصول مطالبات سوخت شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		
		**	بانک دریافت
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

با عنایت به این که به هنگام وصول مطالبات سوخت شده، حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در مقابل مطالبات مربوط شناسایی می شود، به میزان ذخیره مذکور، هزینه مطالبات مشکوک الوصول کمتری در پایان سال مالی شناسایی شده و به تبع آن حساب ارزش خالص نیز تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۷): در صورت وصول مطالبات

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

در صورتی که بخشی از منابع محقق شده واحد گزارشگر وصول نشوند، مبلغ مذکور در سرفصل حسابها و اسناد دریافتنی منظور خواهد شد. حسابها و اسناد دریافتنی شامل حسابهای دریافتنی (معادل مطالبات قابل وصول) و اسناد دریافتنی (معادل سفته و سایر وثیقهها) می باشد. در صورت عدم تسویه مطالبات توسط اشخاص در موعد مقرر، حسب مورد وضعیت مطالبات بر اساس اسناد نزد صندوق، اسناد در جریان وصول (معادل اسناد ارسالی به بانک برای وصول)، اسناد نکول شده (معادل اسناد ارسالی وصول نشده) و اجرا و دعاوی حقوقی (معادل اسناد نکول شده ارسالی به واحد حقوقی جهت عملیات اجرایی وصولی) تعیین می شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام وصول پیش دریافت درآمد عمومی / اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک پیش دریافت
**	پیش دریافت درآمد		

در صورتی که واحد گزارشگر منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام ارایه خدمات یا تحویل کالا توسط واحد گزارشگر و تحقق درآمدهای عمومی / اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		
		**	بانک دریافت
**	بانک پیش دریافت		

هرگاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. چنانچه کالا یا خدمات غیرمشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی می گردد. در این حالت درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه گیری می شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه گیری می شود.

ثبت شماره (۱۰): به هنگام تحقق منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	بدهی به سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۱): انتقال وجوه منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر به حساب ذریبض خزانه و ارسال اعلامیه آن به واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به سایر واحدها
**	بانک دریافت		

ثبت شماره (۱۲): به هنگام دریافت فهرست منابع تحقق یافته توسط واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از سایر واحدها
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		

ثبت شماره (۱۳): در صورت واریز منابع وصول شده توسط سایر واحدهای گزارشگر به حساب بانک دریافت واحد گزارشگر اصلی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
**	مطالبات از سایر واحدها		

در صورتی که منابع عمومی وصول شده مذکور به حساب خزانه واریز و تاییدیه مربوط اخذ شود، در ثبت فوق به جای حساب بانک دریافت، حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی بدهکار می شود.

ثبت شماره (۱۴)

ثبت شماره (۱-۱۴): چنانچه در برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر سازمان ملی استاندارد ایران) بر اساس قوانین و مقررات مربوط، بهای ارائه خدمات یا فعالیتها توسط واحد گزارشگر پیش از ارائه خدمات یا فعالیتها توسط واحد گزارشگر یا سایر واحدها به تشخیص واحد گزارشگر از اشخاص وصول گردد، رویداد یادشده به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی		

در صورتی که خدمات یا فعالیت موردنظر توسط واحد گزارشگر انجام شود، درآمدهای دولت در مقابل سایر حسابها و اسناد پرداختنی شناسایی می گردند.

ثبت شماره (۲-۱۴): در صورتی که خدمات یا فعالیت مورد نظر به خارج از واحد گزارشگر محول گردد، به میزان خدمات یا فعالیت انجام شده ثبت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حسابها و اسناد پرداختنی
**	بانک ...		

چنانچه برای ارائه خدمات یا فعالیتهای موردنظر، از محل وجوه دریافتی یادشده داراییهایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارائه خدمات یا فعالیت موردنظر، به هنگام فروش داراییهای مربوط از ثبت شماره (۱۶) استفاده می شود.

ثبت شماره (۱۵): شناسایی فروش داراییها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
		**	ذخیره کاهش ارزش داراییها
		**	استهلاک انباشته ...
**	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها		
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		

		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

در صورتی که بابت ترمیم خسارت‌های وارده به دارایی‌های واحد گزارشگر وجوهی از شرکت‌های بیمه دریافت شود، این وجوه بایستی به عنوان درآمدهای دولت شناسایی و به حساب خزانه واریز گردد. لازم به ذکر است؛ چنانچه بر اساس مجوزهای قانونی مربوط امکان مصرف وجوه یادشده برای واحد گزارشگر وجود داشته باشد، پس از طی فرایندهای قانونی لازم، وجوه مورد اشاره از خزانه دریافت و حسب مورد به عنوان درآمد واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱۶): به هنگام واریز منابع (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک دریافت		
**	بانک ...		

در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ضمانت‌نامه‌های دریافتی توسط واحد گزارشگر ضبط شود، حساب‌های انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن کاهش یافته و افزایش دارایی‌ها یا کاهش بدهی‌های مربوط حسب مورد به عنوان درآمد یا درآمد شناسایی شده از طرف دولت ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۱۷): بستن حساب‌ها

ثبت شماره (۱-۱۷): بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	تخفیفات و بخشودگی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
		**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
**	ارزش خالص انباشته		
		**	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده
**	حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده		

حساب خالص تغییر در وضعیت مالی به عنوان حسابی موقت و واسطه برای انتقال حساب‌های صورت تغییرات در وضعیت مالی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است مانده حساب‌های خالص تغییر در وضعیت مالی و تعدیلات سنواتی حسب مورد بدهکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۲-۱۷): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌دریافت درآمد
		**	بدهی به سایر واحدها
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک دریافت		
**	بانک پیش‌دریافت		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
**	مطالبات از سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک پیش‌دریافت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		**	مطالبات از سایر واحدها
**	پیش‌دریافت درآمد		
**	بدهی به سایر واحدها		
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		
**	ارزش خالص انباشته		

فصل ششم

حسابداری وجوه سپرده

۱- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک دریافت وجوه سپرده بانک رد وجوه سپرده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	*	به تفکیک سال	وجوه سپرده نزد خزانه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده ^۱	عملیات مبادله ای
				بدهی های جاری
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای

۱- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده، کاهندهی حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می شود.

۲- حسابداری وجوه سپرده

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجوه سپرده به حساب مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	بانک ...		

بدیهی است پس از واریز وجوه سپرده به حساب مربوط، حساب‌های بودجه‌ای حسب مورد به عنوان اعتبار مصرف شده یا اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): در صورت دریافت تضمین به صورت سپرده نقدی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	سپرده های پرداختی		

ثبت شماره (۳): انتقال سپرده‌های نقدی به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه سپرده نزد خزانه
**	بانک دریافت وجوه سپرده		

ثبت شماره (۴): دریافت وجه از خزانه بابت تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده		

حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده، کاهنده‌ی حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می‌شود. بدیهی است برای ترمیم تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز از ثبت فوق استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۵): دریافت وجه از خزانه بابت رد وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانه		

در صورتی که مبالغ مورد نیاز برای استرداد سپرده‌های دریافتی به صورت تنخواه‌گردان در اختیار ذیحسابی قرار نگیرد، به میزان وجوه دریافتی از خزانه، حساب وجوه سپرده نزد خزانه کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۶): واگذاری تنخواه گردان رد سپرده به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۷): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استرداد سپرده توسط ذیحسابی یا عامل ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختنی
**	بانک رد وجوه سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب		
در صورتی که استرداد سپرده های دریافتی از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده انجام شود، ثبت ذیل نیز اعمال می شود.			
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانسه		

ثبت شماره (۸): در صورت ضبط وجوه سپرده به دلایلی همچون حوادث قهری، فسخ، تعلیق، خسارت تاخیر و ... و احتساب آن به عنوان درآمد دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانسه		
		**	سپرده های پرداختنی
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		

بدیهی است به هنگام واریز وجوه یادشده به حساب خزانه، حساب وجوه ارسالی به خزانه بدهکار و بانک مربوط بستانکار می شود.

ثبت شماره (۹): رویدادهای مالی مربوط به ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان

ثبت شماره (۹-۱): شناسایی عیب و نقص ناشی از کار پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط ^۱		

۱- مبلغ ۱۵ درصد موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، به عنوان درآمد حاصل از جرایم و خسارات شناسایی شود. بدیهی است در صورت تعدیل مبلغ فوق، موضوع به عنوان تغییر در برآورد محسوب و شناسایی می شود.

رویداد فوق به میزان مبلغ مورد نیاز برای رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار، شناسایی می شود.

ثبت شماره (۲-۹): به هنگام تامین و برداشت مبلغ مورد نیاز برای رفع عیب و نقص مربوط و مبلغ ۱۵ درصد یادشده از حساب وجوه سپرده پیمانکار نزد خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانه		

بر اساس نظریه شورای حقوقی دیوان محاسبات کشور (طی نامه شماره ۱۰۶/۷۰۰۰۰/د مورخ ۱۳۹۲/۴/۱) در خصوص ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، وجوه موضوع این ماده از محل تضمین یا هر نوع مطالبات و سپرده‌ای که پیمانکار نزد کارفرما دارد، تامین و برداشت می‌شود. بدیهی است درآمد حاصل از جرایم و خسارات در ماده مذکور به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۳-۹): به هنگام رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک رد وجوه سپرده		

بدیهی است تسویه بدهی‌های ایجاد شده در رویداد فوق، بر اساس ثبت‌های مربوط به تسویه تعهدات در فصل دوم و یا چهارم این نظام شناسایی خواهد شد.

ثبت شماره (۴-۹): به هنگام واریز ۱۵ درصد جرایم و خسارات موضوع ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان به حساب درآمد عمومی کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۱۰): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
		**	سپرده های پرداختی
**	بانک رد وجوه سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب		
**	وجوه سپرده نزد خزانه		
**	بانک دریافت وجوه سپرده		

افتتاح حساب‌ها

عملیات حسابداری مربوط به افتتاح حساب‌ها با معکوس نمودن ثبت‌های بستن در دفاتر اعمال حساب می‌شود.

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

عناوین مندرجات :

صفحه	عناوین	بخش
۱۱۴	مسابرداری وجهه نامشخص	۱
۱۱۷	مسابرداری وجهه پک‌های بین راهی	۲
۱۲۰	مسابرداری استرداد وجهه اضافه دریافتی	۳
۱۲۴	مسابرداری وجهه اداره شده	۴
۱۲۷	مسابرداری ودایع	۵
۱۲۹	مسابرداری فانه های سازمانی	۶
۱۳۲	مسابرداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان	۷
۱۳۶	مسابرداری واگذاری و استفاده از قیر یارانه‌ای	۸
۱۴۳	مسابرداری اوراق مشارکت	۹
۱۵۲	مسابرداری اسناد فزانه اسلامی	۱۰
۱۶۰	مسابرداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۱
۱۶۸	مسابرداری اوراق اجاره	۱۲
۱۷۵	مسابرداری اوراق تسویه فزانه	۱۳
۱۷۹	مسابرداری اوراق مرابحه	۱۴
۱۸۵	مسابرداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات وامد گزارشگر	۱۵
۱۸۸	مسابرداری اوراق بهادار	۱۶
۱۹۱	مسابرداری تسویه و تهاثر دیون و تعهدات	۱۷
۱۹۵	مسابرداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۱۸
۱۹۹	مسابرداری وجهه یارانه	۱۹
۲۰۲	مسابرداری مالیات و عوارض ارزش افزوده	۲۰
۲۰۸	مسابرداری وجهه ماصل از کارشناسی اراضی و سافتمان‌های فاقد سند رسمی	۲۱
۲۱۱	مسابرداری تسعیر ارز	۲۲
۲۱۹	مسابرداری دارایی‌های امانی	۲۳
۲۲۳	مسابرداری وجهه ماصل از استرداد اموال سرقتی و افتلاسی در نیروهای مسلح	۲۴
۲۲۵	مسابرداری وجهه ماصل از فروش اراضی نیروهای مسلح	۲۵
۲۲۷	مسابرداری درآمد ماصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح	۲۶
۲۲۹	مسابرداری بودجه جمعی- فرجی	۲۷
۲۳۲	مسابرداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم	۲۸
۲۳۵	مسابرداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور	۲۹

بخش اول

حسابداری وجوه نامشخص

۱- مقدمه

ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر موظف است وجوه نامشخص واریز شده به کلیه حساب‌های بانکی را شناسایی و در خصوص تعیین تکلیف قطعی آن‌ها پیگیری‌های لازم را انجام دهد. همچنین ذیحسابی و امور مالی مربوط باید پس از گذشت سه ماه از تاریخ واریز وجوه مذکور، نسبت به واریز آن به حساب مخصوص اداره کل خزانه یا خزانه معین استان اقدام و تاییدیه مربوط را اخذ نمایند. ذیحسابی و امور مالی باید پس از تعیین مشخصات این وجوه، نسبت به درخواست آن از خزانه برای استرداد به اشخاص ذینفع اقدام نماید.

۲- تعریف مفاهیم

وجوه نامشخص : وجوه نامشخص وجوهی است که به حساب‌های بانکی دستگاه اجرایی واریز می‌شود و مشخصات واریزکننده آن نامشخص می‌باشد.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	سایر بدهی‌های جاری

۴- حسابداری وجوه نامشخص

ثبت شماره (۱): شناسایی وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی ذیحسابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**			بدهی بابت وجوه نامشخص

ثبت شماره (۲): پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ دریافت، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد، با ثبت ذیل به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
**			بانک ...

ثبت شماره (۳): دریافت وجه از خزانه بابت استرداد وجوه نامشخص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**			وجوه نامشخص انتقالی به خزانه

ثبت شماره (۴): استرداد وجوه نامشخص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**			بانک ...

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت وجوه نامشخص
**			بانک ...
**			وجوه نامشخص انتقالی به خزانه

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
**			بدهی بابت وجوه نامشخص

بخش دوم

حسابداری وجوه چک‌های بین‌راهی

۱- مقدمه

در صورتی که اشخاص ذینفع پس از طی مدت سه ماه از تاریخ صدور چک‌های دریافتی، برای وصول وجه به بانک عامل اقدام ننمایند، ذیحسابی و اداره کل امور مالی مکلف است وجوه این قبیل چک‌ها را به حساب مشخص نزد خزانه واریز و تاییدیه مربوط را اخذ نماید. چنانچه مبلغ هر یک از چک‌های بین راهی حداقل پنجاه میلیون ریال باشد، واحد گزارشگر باید پس از بررسی و تحقیقات لازم در رابطه با دریافت‌کننده چک، خدمت صورت گرفته، کالای ارایه شده و یا عدم درج صحیح ارقام در اسناد مالی، کسب دلایل عدم مراجعه ذینفع به بانک عامل، بررسی محتوای صورت مغایرت بانکی و اطمینان از عدم وجود ارقام مشابه در صورت مغایرت بانکی ماه‌های گذشته و تایید گزارش بررسی‌ها و تحقیقات انجام شده توسط مقامات مجاز و ذیحساب و مدیر کل امور مالی، وجوه این قبیل چک‌ها را به خزانه واریز نماید.

واحد گزارشگر موظف است در اجرای ماده (۱۰۵) قانون محاسبات عمومی کشور، از طریق دفاتر حقوقی خود با توجه به قانون صدور چک و مقررات و بخشنامه‌های داخلی سیستم بانکی کشور با اعلام مدیران مالی نسبت به ابطال چک‌های بین راهی از طریق مراجع قضایی اقدام و مراتب را نیز به بانک عامل و واحد گزارشگر اعلام نماید. در مواقعی که ذیحسابی و امور مالی مربوط برای استرداد وجه به اشخاص ذینفع، از خزانه درخواست وجه می‌نماید؛ خزانه مکلف است با رعایت کامل مقررات مربوط و **پس از اخذ تاییدیه چک‌های بین راهی و بررسی اسناد و مدارک ارایه شده**، نسبت به واریز وجوه مورد نظر در حساب بانک عامل اولیه اقدام نماید.

۲- تعریف مفاهیم

وجوه چک‌های بین راهی: چک‌های بین راهی به چک‌های اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحد گزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و به آن‌ها تحویل شده و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده است. بدیهی است چک‌هایی که در وجه اشخاص ذینفع صادر و به آن‌ها تحویل نشده است، به عنوان چک‌های بین راهی محسوب نمی‌گردد و باید پس از ابطال چک‌های مذکور (حداکثر ظرف مدت یک‌ماه از تاریخ صدور)، ثبت رویدادهای مربوط نیز اصلاح شود.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و اشخاص	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک‌های بین راهی	سایر بدهی‌های جاری

۴- حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

ثبت شماره (۱): شناسایی چک‌های بین راهی، ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

ثبت شماره (۲): انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): دریافت وجوه چک‌های بین راهی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه		

ثبت شماره (۴): پرداخت وجوه چک‌های بین راهی به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت چک‌های بین راهی
**	بانک ...		

بدیهی است صدور چک جدید صرفاً پس از تحویل لاشه چک قبلی به ذیحسابی و یا امور مالی و ابطال آن امکان پذیر می‌باشد.

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی بابت چک‌های بین راهی
**	بانک ...		
**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه		

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
**	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

۱- مقدمه

فرآیند استرداد وجوه اضافه دریافتی به منظور ایجاد تسهیل و تسریع در استرداد وجوه اضافه دریافتی به نحوی که در ادای حق ذینفع تاخیری صورت نگیرد، ایجاد شده است. برخی ملاحظات در خصوص دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به شرح زیر می باشد:

۱- میزان دریافتی بابت تنخواه گردان رد وجوه اضافه دریافتی به نسبت مبالغ مسترد شده در سال قبل بوده و برابر یک دوازدهم آن تعیین می گردد.

۲- چنانچه واحدی در سنوات قبل استرداد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال جاری برای استرداد وجوه اضافه دریافتی نیاز به وجوهی داشته باشد، خزانه مجاز است باتوجه به مدارک و مستندات لازم وجوه مورد نیاز را واگذار نماید.

۳- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع عمومی وصولی، حساب بانکی جداگانه ای طبق مقررات افتتاح می شود.

۲- تعریف مفاهیم

وجوه اضافه دریافتی: به وجوهی اطلاق می شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشا این دریافت اضافی اشتباه پرداخت کننده یا مامور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود.

۳- سرفصل حسابها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و اشخاص	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ^۱	
بدهی های جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	سایر بدهی های جاری

۱- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می شود.

۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه از خزانه بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی
**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۳): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع و تسویه و تعدیل مانده طلب از خزانه با دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی		
		**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی		

با عنایت به این که بر اساس بند (پ) ماده (۳۸) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، گمرک جمهوری اسلامی ایران مجاز است حقوق ورودی اخذ شده مورد نظر را از محل دریافتی بابت اعتبار تخصیص یافته مربوط استرداد نماید، بدین منظور ابتدا باید حسب مورد حساب تعدیلات سنواتی یا درآمدهای دولت بدهکار و حساب بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بستانکار شود و سپس بدهی یادشده از محل دریافتی مزبور تسویه گردد. بدیهی است به هنگام استرداد حقوق ورودی از محل اعتبار تخصیص یافته فوق، حسابهای بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۴): در صورتی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی و پرداختی آن مربوط به سال جاری باشد، ثبت زیر نیز معادل مبلغی که درخواست و مسترد شده انجام خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی		

چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد واحدها باشد، در ثبت فوق حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۵): چنانچه وجوه اضافه دریافتی واحد گزارشگر بر اساس مدارک مربوط، توسط خزانه معین استان به اشخاص ذینفع مسترد شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط
		**	تعدیلات سنواتی
**	بانک دریافت		
استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به درآمد سال های قبل با حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می شود.			
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی		

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفاً پس از انتقال وجوه مزبور به حساب های درآمد خزانه معین استان انجام می شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می نماید. ثبت های مذکور نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می شود. بدیهی است؛ در این حالت واحد گزارشگر ثبت شماره (۱) را به هنگام ارایه اسناد و مدارک مربوط شناسایی نموده است.

ثبت شماره (۶): در پایان سال با واریز مانده دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به خزانه ثبت زیر در دفاتر اعمال می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
**	بانک رد وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۷): بستن حساب ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی		

ثبت شماره (۸): افتتاح حساب ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

بخش چهارم
حسابداری وجوه اداره شده

۱- تعریف مفاهیم

وجوه اداره شده: اعتباراتی است که طی قراردادهای منعقد شده با موسسه عامل در اختیار آنها قرار می‌گیرد تا با نظارت دولت برای سرمایه‌گذاری در جهت اهداف قوانین برنامه‌های توسعه و بودجه به صورت تسهیلات یا بلاعوض در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی قرار دهند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، موسسه عامل/ اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	سایر دارایی‌ها ^۱
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)/ موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای دولت
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	وجوه ارسالی به خزانه

۱- در صورتی که ماهیت وجوه اداره شده مربوط بلندمدت نباشد، در حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای طبقه‌بندی می‌شود.

۳- حسابداری وجوه اداره شده

ثبت شماره(۱): اعتبارات وجوه اداره شده پس از تامین اعتبار لازم و پرداخت توسط واحدگزارشگر واگذارنده اعتبار به عنوان مطالبات واحدگزارشگر شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، وجوه یادشده به صورت کمک بلاعوض از سوی موسسه عامل به اشخاص واگذار گردد و یا به عنوان یارانه سود تسهیلات در نظر گرفته شود، پس از دریافت گزارش عملکرد و اطلاعات مرتبط با این وجوه از موسسه یادشده و به میزان تسهیلات پرداخت شده و یا یارانه مزبور، حساب "هزینه کمک‌های بلاعوض" بدهکار و حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" بستانکار می شود. لازم به ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، بخشی از منابع واحد گزارشگر به صورت تسهیلات مالی بلندمدت به اشخاص مجاز واگذار شود، از حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" برای شناسایی این مطالبات استفاده خواهد شد.

ثبت شماره(۲): به میزان سود تحقق یافته تسهیلات و جرایم مربوط برابر گزارش عملکرد ارایه شده از سوی موسسه عامل در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد دریافتی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

ثبت شماره(۳): به میزان واریز اصل و سود حاصل از بازپرداخت اقساط و جرایم مربوط به حساب درآمد عمومی بر اساس گزارش عملکرد

سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
**	حساب ها و اسناد دریافتی		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط ^۱		

۱- در صورت عدم شناسایی ثبت شماره (۳) بر اساس گزارش عملکرد ارایه شده هر دوره از سوی موسسه عامل، درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت شناسایی می شود.

به میزان واریز مبالغ بلااستفاده و تعهد نشده به حساب درآمد عمومی مطابق گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل، حساب "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" بدهکار و حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" بستانکار می شود.

بخش پنجم

حسابداری و دایع

۱- تعریف مفاهیم

ودیعه: نوعی امانت در قالب قراردادی است که در آن شخصی مال خود را نزد دیگری می‌سپارد تا او به طور رایگان از آن نگاهداری کند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۳- حسابداری ودایع

ثبت شماره (۱): به هنگام پرداخت و دیعه طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ودایع
**	بانک ...		
اعتبار ... مصرف شده			
		**	
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، تامین اعتبار لازم از محل اعتبار بودجه‌ای مربوط انجام شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	ودایع		
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی			
		**	
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

در پایان سال مالی حساب ودایع حسب مورد با حساب‌های مربوط بسته می‌شود.

بخش ششم

حسابداری خانه‌های سازمانی

۱- مقدمه

واحدهای بخش عمومی بایستی وجوه حاصل از درآمد خانه‌های سازمانی را شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و طی درخواست وجهی وجوه مربوط را دریافت و بر اساس قوانین و مقررات مربوط نسبت به تعهد و پرداخت مرتبط با اداره خانه‌های سازمانی اقدام نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	موجودی نقد
			بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	
	*	به تفکیک سال	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای دولت

۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق و وصول درآمد خانه های سازمانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت خانه‌های سازمانی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

لازم به ذکر است درآمد خانه های سازمانی به عنوان سایر درآمدها طبقه‌بندی می‌شود.

ثبت شماره (۲): واریز درآمد خانه‌های سازمانی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه
**	بانک دریافت خانه های سازمانی		

چنانچه واحد گزارشگر مکلف باشد منابع حاصل از خانه‌های سازمانی خود را به حساب درآمد عمومی یا درآمد اختصاصی واریز نماید، در

ثبت فوق حسب مورد حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی یا وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۳): دریافت درآمد خانه‌های سازمانی برای انجام پرداخت‌های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی
**	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه		

لازم به ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به مصرف درآمد مذکور حسب مورد طبق حسابداری عملیات جاری یا سرمایه‌ای، در سطح

تفصیلی سایر منابع شناسایی می‌شوند.

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران

به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

۱- مقدمه

طبق مقررات مربوط به اخذ تضمین، مطالبات قانونی قطعی شده‌ی قراردادها به میزان مورد تایید واحد گزارشگر و ذی حساب مربوط به عنوان یکی از انواع تضمین‌ها قابل قبول می‌باشد، بر این اساس با پذیرش مطالبات اشخاص ذینفع به عنوان تضمین، وجوه سپرده آن‌ها مسترد می‌شود. در این راستا خالص وجوه مذکور پس از درخواست وجه از خزانه اخذ و تعهدات مربوط تسویه می‌شوند. همچنین در صورت تحقق منابع مالی دولت و دریافت وجوه تخصیص یافته مربوط از خزانه، خالص تعهدات پرداخت شده از محل وجوه سپرده به حساب مربوط در خزانه واریز و کسور متعلقه پرداخت می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی بابت وجه‌الضمان	سایر بدهی‌های جاری
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت سپرده‌های دریافتی از محل قرارداد منعقدہ موردنظر (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	وجوه سپرده نزد خزانه		

ثبت شماره (۲): به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار بابت قرارداد منعقدہ به عنوان تضمین، استرداد سپرده مربوط و پرداخت تمام یا بخشی از مطالبات پیمانکار (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار) از محل سپرده‌های دریافتی بابت قرارداد مزبور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بدهی بابت وجه‌الضمان		
		**	سپرده‌های پرداختنی
**	بانک رد وجوه سپرده		

ثبت شماره (۳): پس از تامین وجوه بابت تادیه تمام یا قسمتی از مطالبات پیمانکار و واریز آن به حساب سپرده مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	بدهی بابت وجه‌الضمان
**	سپرده‌های پرداختنی		

ثبت شماره (۴): واریز وجوه سپرده به حساب مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		

بدیهی است کسور مربوط نیز پس از تامین اعتبار لازم، پرداخت خواهد شد.

ثبت شماره (۵): در صورت جایگزینی مطالبات تایید شده پیمانکاران با سایر تضمین‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بدهی بابت وجه‌الضمان		

لازم به ذکر است علاوه بر شناسایی رویداد فوق، سطح تفصیلی نوع و موضوع تضمین حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

بخش هشتم

حسابداری واگذاری و استفاده از

قیر یارانهای

۱- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - حواله قیر	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک سال	حساب انتظامی - حواله قیر	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - حواله قیر	طرف حساب های انتظامی

۲- حسابداری واگذاری و استفاده از قیر یارانه ای

الف) چنانچه اعتبار لازم در بودجه مصوب واحد گزارشگر مربوط برآورد شده باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

لازم به ذکر است، حساب های بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آنها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته		
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		
		**	اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		

چنانچه موجودی واگذار شده به عنوان سایر منابع واحد گزارشگر در نظر گرفته شود، حساب پیش پرداخت مواد و کالا در مقابل حساب دریافتی از محل سایر منابع شناسایی می شود. بدیهی است حساب های بودجه ای برای سایر منابع واحد گزارشگر ثبت نمی شود.

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. به علاوه نوع پرداخت‌های غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی نیز تغییر می‌کند. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

ب) در صورتی که اعتبار تخصیص یافته لازم از طریق ساز و کار ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور به سایر واحدهای گزارشگر ابلاغ شود.

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته، پس از تعیین سهم هر یک از واحدهای دریافت کننده بر اساس موافقتنامه متبادله، مجوز صدور حواله قیر یارانه‌ای را به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار، خزانه و دیوان محاسبات کشور اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار تعیین میزان مجوز واحد ابلاغ گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	حساب انتظامی - حواله قیر
**	طرف حساب انتظامی - حواله قیر		

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - حواله قیر
**	حساب انتظامی - حواله قیر		

چنانچه موجودی‌ها از محل سایر منابع واحد گزارشگر به سایر واحدها ابلاغ شود، واحد ابلاغ کننده باید این حواله را به عنوان "هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض" و واحد ابلاغ گیرنده باید اعلامیه ابلاغ را به عنوان "هدایا و کمک‌ها" شناسایی نماید.

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. به علاوه نوع پرداخت‌های غیرقطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی نیز تغییر می‌کند. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

پ) در صورتی که اعتبار تخصیص یافته مربوط به عاملین ذیحساب واگذار شود.

واحد گزارشگر واگذارکننده حواله قیر یارانه‌ای

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته، پس از تعیین سهم هر یک از عاملین ذیحساب، مجوز صدور حواله قیر یارانه‌ای را به عاملین ذیحساب دریافت کننده اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی ^۱
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

لازم به ذکر است نوع پرداخت‌های غیرقطعی در سطح تفصیلی حساب فوق، تحت عنوان تنخواه گردان پرداخت در نظر گرفته می‌شود.

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی تعدیل می‌شود.

عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر یارانه‌ای

ثبت شماره (۱): پس از اختصاص حواله قیر یارانه‌ای به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - حواله قیر
**	طرف حساب انتظامی - حواله قیر		

ثبت شماره (۲): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
		**	طرف حساب انتظامی - حواله قیر
**	حساب انتظامی - حواله قیر		

ثبت شماره (۳): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به عاملین ذیحساب متولی بازگردانده شود. عاملین ذیحساب مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	پیش پرداخت مواد و کالا		
**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

بخش نهم

حسابداری اوراق مشارکت

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین منابع مالی برای تکمیل طرح‌های عمرانی، انتشار اوراق مشارکت است. به علاوه انتشار اوراق مشارکت می‌تواند با هدف اجرای سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت و هدایت نقدینگی به سمت امور زیربنایی و تولیدی صورت پذیرد. اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت با توجه به دو رویکرد یادشده تدوین گردیده است.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اوراق مشارکت: اوراق بهادار بانام یا بی‌نامی است که به موجب قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت به قیمت اسمی مشخص برای مدت معین منتشر می‌شود و به سرمایه‌گذارانی که قصد مشارکت در اجرای طرح‌های موضوع ماده (۱) قانون مذکور را دارند، واگذار می‌گردد. دارندگان این اوراق به نسبت قیمت اسمی و مدت زمان مشارکت، در سود حاصل از اجرای طرح مربوط شریک خواهند بود.

بانک عامل: بانکی است که از طرف ناشر نسبت به عرضه اوراق برای فروش، پرداخت سود علی‌الحساب و قطعی، بازپرداخت اصل مبلغ اوراق مشارکت در سررسید یا بازخرید آن قبل از سررسید، کسر و پرداخت مالیات مربوط اوراق مشارکت و انجام سایر امور مرتبط، طبق قرارداد عاملیت مبادرت می‌ورزد.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	سود تضمین شده پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره تمام)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حساب‌های انتظامی

۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر واگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.
الف-۱) در صورتی که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه ای منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

لازم به ذکر است، حساب های بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	ودایع ^۱
**	اوراق مشارکت پرداختنی ^۲		

۱- چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود.

۲- بخش جاری بدهی های بلندمدت واحدها که در دوره مالی آتی تسویه خواهد شد، در طبقه بدهی های جاری و تحت عنوان "حصه جاری حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت" گزارش می گردد.

در صورتی که هزینه های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه ها قابل انتساب به دارایی های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز می بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه ای شناسایی می شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		
**	ودایع		

بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه به منظور تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، اوراق مشارکت مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	اوراق مشارکت پرداختی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واحد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است، به هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که اوراق مشارکت راسا توسط دولت واگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی های مرتبط با اوراق یادشده در مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی شناسایی می شود و واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می نماید.

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

لازم به ذکر است، حساب های بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		
		**	اعتبار سرمایه ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		
حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی های مالی نگهداری می شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

پ) در صورت ابلاغ از محل اوراق مشارکت فروش نرفته انتقالی

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اوراق مشارکت واگذار نشده از سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

به میزان انتقال اوراق مشارکت اختصاص یافته واگذار نشده به سال بعد، حساب های انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): در صورت ابلاغ اوراق مشارکت فروش نرفته به سایر واحدها از طریق سازو کار ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
			حساب انتظامی - اوراق مشارکت
	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌ها از طریق واگذاری اوراق مشارکت فروش نرفته به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱ / اوراق مشارکت پرداختنی ^۲		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- در صورتی که مسئولیت تسویه بدهی اوراق مشارکت فروش نرفته مربوط به دستگاه اجرایی خاص، بر عهده دولت باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" شناسایی می‌شود. به علاوه رویدادهای مربوط به شناسایی و گزارش بدهی بابت اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص و سود تضمین شده تحقق یافته این اوراق توسط مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی اعمال می‌گردد.

۲- چنانچه مسئولیت تسویه بدهی اوراق فروش نرفته بر عهده واحد گزارشگر باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "اوراق مشارکت پرداختنی" شناسایی می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق مشارکت پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت باید توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت‌کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع آن در سررسید نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به اوراق یادشده را به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارائه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را با حساب هدایا و کمک‌ها از دفاتر خود خارج نماید. مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی نماید.

بخش دهم

حسابداری اسناد خزانه اسلامی

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین کسری منابع مالی و تسویه تعهدات ایجاد شده واحد گزارشگر، واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص ذینفع می‌باشد. از این رو و به منظور اعمال سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت، بخشی از بدهی‌های فعلی واحدهای گزارشگر از این طریق تسویه و به اسناد بدهی با سررسید معین تبدیل می‌شود.

از سوی دیگر مطابق بند (۲) تصویب‌نامه شماره ۸۷۷۷۷/ت/۵۳۵۰۸ هـ مورخ ۱۳۹۵/۷/۲۴ هیات وزیران، دستگاه اجرایی مجاز است در زمان پرداخت یا تسویه مطالبات قطعی شده طلبکاران غیردولتی برای کسر سپرده حسن اجرای کار اسناد خزانه اسلامی صادر و نزد رکن مربوط در بازار سرمایه توثیق نماید. این اسناد در قالب مقررات مندرج در شرایط عمومی پیمان مربوط تا قبل از سررسید قابل استرداد به ذینفع می‌باشد. در غیر این صورت وجوه مربوط در سررسید به حساب سپرده دستگاه اجرایی واریز شده و تابع مقررات بند (ت) ماده (۶) آیین‌نامه تضمین معاملات دولتی (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۲۳۴۰۲/ت/۵۰۶۵۹ هـ مورخ ۱۳۹۴/۹/۲۲) برای پرداخت در وجه طلبکار می‌باشد. لازم به ذکر است، حفظ قدرت خرید به اسناد خزانه اسلامی صادر شده بابت سپرده حسن اجرای کار تعلق نمی‌گیرد و خالص تعهدات واحد گزارشگر پس از کسر سپرده حسن اجرای کار و کسور قانونی مربوط، با حفظ قدرت خرید یا بدون آن (حسب مورد) تسویه خواهد شد.

به‌علاوه طبق مفاد ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی بند (هـ) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور (موضوع تصویب‌نامه شماره ۳۸۴۶۳/ت/۵۳۲۰۳ هـ مورخ ۱۳۹۵/۰۴/۰۲ هیات وزیران)، مبنی بر امکان واگذاری اسناد خزانه اسلامی بند مذکور به طلبکاران غیردولتی از جمله سازمان تامین اجتماعی که در راستای اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از دستگاه‌های اجرایی به طور مستقیم یا غیرمستقیم دارای مطالبات می‌باشند و با توجه به توافقات انجام شده با سازمان تامین اجتماعی (موضوع نامه شماره ۵۰۲۰/۹۵/۷۲۶۷ مورخ ۱۳۹۵/۸/۲۲) برای دریافت اسناد خزانه اسلامی بند فوق‌الذکر در قبال کسور بیمه متعلق به آن سازمان، رویدادهای مرتبط با اسناد خزانه اسلامی به صورت زیر شناسایی و گزارش می‌شود.

همچنین برابر آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور (موضوع تصویب‌نامه شماره ۸۳۹۰۱/ت/۵۴۶۹۷ هـ مورخ ۱۳۹۶/۷/۱۱ هیات محترم وزیران)، دستگاه اجرایی مربوط می‌تواند اسناد خزانه اسلامی (نوع دوم) اختصاص یافته خود را صرف واگذاری پیش‌پرداخت نماید.

ضمناً مطابق تبصره (۲) ماده (۳) آیین‌نامه یادشده، دستگاه اجرایی می‌تواند با اخذ وکالت‌نامه از اشخاص ذی‌نفع که مطالبات آن‌ها از دولت کمتر از دو برابر حد نصاب معاملات کوچک می‌باشد، تمام یا بخشی از اسناد خزانه اسلامی منتشره را با رعایت ماده (۹) این آیین‌نامه به قیمت روز عرضه و ترتیبی اتخاذ کند که نقدینگی حاصل به حساب اشخاص ذی‌نفع واریز و تعهدات به قیمت اسمی اسناد مذکور تسویه گردد.

بر این اساس رویدادهای مرتبط با موضوعات فوق به صورت زیر شناسایی می‌شوند.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اسناد خزانه اسلامی: اسناد با نام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسویه بدهی‌های مسجل خود با حفظ قدرت خرید بابت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مابه‌التفاوت قیمت تمام شده برق و آب با قیمت تکلیفی فروش آن در سنوات قبل به شرکت‌های برق و آب مطابق ماده (۲۰) قانون محاسبات عمومی کشور به قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌نماید.

اسناد خزانه اسلامی (نوع دوم): اسنادی که دولت به منظور استمرار جریان پرداخت‌های خزانه منتشر می‌نماید تا بر اساس تخصیص‌های الویت‌دار ابلاغی سازمان برنامه و بودجه کشور که مطابق قانون انجام می‌پذیرد در اختیار دستگاه اجرایی قرار گیرد تا مطابق مواد (۱۹)، (۲۳)، (۲۸) و (۳۰) قانون محاسبات عمومی کشور به قیمت اسمی صرف تعهدات یا هزینه قطعی یا پیش‌پرداخت و یا استرداد سپرده در دستگاه اجرایی شود. این اسناد معاف از مالیات می‌باشند.

حفظ قدرت خرید: مبلغی معادل نرخ سود علی الحساب اوراق مشارکت دولت که به ازای یک سال تاخیر در پرداخت طلب قطعی شده به مبلغ بدهی مسجل اضافه می‌شود.

بدهی مسجل: بدهی قابل پرداخت دولت به پیمانکاران غیردولتی طرف قرارداد در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که به استناد ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور ایجاد و با توجه به ماده (۲۰) قانون مذکور تسجیل شده و به تایید ذیحساب و رئیس دستگاه اجرایی ذیربط رسیده باشد. لازم به ذکر است بدهی دستگاه اجرایی صرفاً پس از انجام اقدامات پیش‌بینی شده در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و آیین‌نامه اجرایی آن، به بدهی دولت تبدیل خواهد شد.

قیمت اسمی: قیمتی که در متن اسناد نوشته شده و دولت پرداخت آن را در سررسید تضمین نموده است.

ناشر: وزارت امور اقتصادی و دارایی که به نمایندگی از دولت اجازه انتشار اسناد خزانه اسلامی را دارد.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	اسناد خزانه پرداختنی ^۱	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

۱- چنانچه انتظار رود که اسناد خزانه اسلامی بیش‌تر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدهی‌های غیرجاری واحد

گزارشگر در ذیل حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌گردد.

۴- حسابداری اسناد خزانه اسلامی

واحد گزارشگر صادر کننده اسناد خزانه اسلامی

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اسناد خزانه اسلامی واگذار نشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... انتقالی
**	بودجه اعتبار ... انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

به میزان انتقال اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته واگذار نشده به سال بعد، حساب انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود. لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای این بخش حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی (نوع دوم) اختصاص یافته به واحد گزارشگر، مربوط به اعتبار هزینه آن واحد باشد، حسب مورد از حساب‌های بودجه‌ای مربوط "اعتبار هزینه" استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۲): به میزان اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

ثبت شماره (۳): واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی		
**	اعتبار ... انتقالی		
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۲		

		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم" باشد.

واحد گزارشگر موظف است کسور قانونی مربوط به تعهداتی را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شوند، از محل اعتبار تخصیص یافته طرح مربوط پرداخت نماید. به علاوه واحد گزارشگر باید فهرست اشخاص (حقیقی و حقوقی) دریافت‌کننده اسناد خزانه اسلامی را به عنوان بخشی از مدارک مورد نیاز صورت‌های مالی نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربط ارائه نماید. به علاوه در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط امکان تامین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، در ثبت فوق حسب مورد حساب "ذخیره هزینه‌های تحقق یافته" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین سرفصل "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" خواهد شد.

ثبت شماره (۴): در صورت توثیق اسناد خزانه اسلامی بابت سپرده حسن اجرای کار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی		
**	اعتبار ... انتقالی		
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۵): به هنگام استرداد اسناد خزانه اسلامی تا قبل از سررسید آن به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۶): به هنگام واریز وجوه اسناد فوق در سررسید به حساب سپرده واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	سپرده های پرداختی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۷): به هنگام واگذاری اسناد خزانه اسلامی بابت تسویه بدهی مرتبط با بیمه به سازمان تامین اجتماعی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی		
**	اعتبار ... انتقالی		
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			

		**	بیمه پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبث شماره (۸): به هنگام واگذاری پیش پرداخت از محل اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی		
**	اعتبار ... انتقالی		
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار ... انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

چنانچه دستگاه اجرایی با اخذ وکالت‌نامه از اشخاص ذی‌نفع که مطالبات آن‌ها از دولت کمتر از دو برابر حد نصاب معاملات کوچک می‌باشد، تمام یا بخشی از اسناد خزانه اسلامی منتشره را با رعایت ماده (۹) آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور (موضوع تصویب‌نامه شماره ۸۳۹۰۱/ت/۵۴۶۹۷ هـ مورخ ۱۳۹۶/۷/۱۱ هیات وزیران)، به قیمت روز عرضه نموده و وجوه حاصل از آن را به حساب اشخاص ذی‌نفع واریز نماید^۱، رویدادهای مرتبط با واگذاری این اسناد به اشخاص ذی‌نفع و تسویه بدهی آن‌ها مطابق ثبت شماره (۳) شناسایی می‌شود. به علاوه دستگاه اجرایی پس از فروش این اسناد از طریق عامل واگذاری یا بازار ثانویه و دریافت وجوه حاصل از آن باید حساب بانک مربوط را در مقابل "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" شناسایی نموده و پس از واریز این وجوه به حساب اشخاص ذی‌نفع، این ثبت را معکوس نماید.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی مسجل بابت اسناد خزانه اسلامی صادر شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اسناد خزانه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اطلاعات مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اسناد خزانه پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی باید توسط واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارایه شود.

^۱ چهارچوب وکالت‌نامه مذکور توسط معاونت حقوقی رئیس جمهور تعیین و برای ابلاغ به دستگاه‌های اجرایی مشمول، به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام می‌گردد.

بخش یازدهم

حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

۱- تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح های تملک دارایی های سرمایه ای ملی و ملی استانی شده شروع شده مندرج در قوانین بودجه سنواتی

قرارداد تسهیلات مالی: قراردادی که برای تامین منابع مالی طرح های در دست اجرا با تایید سازمان برنامه و بودجه کشور بین دستگاه اجرایی و تامین کننده منابع مالی منعقد می شود.

تامین کننده منابع مالی: پیمانکار یا سازنده طرح، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی، بانک ها و سایر موسسات اعتباری مالی و پولی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که تامین مالی طرح های نیمه تمام را به عهده می گیرند.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی های جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	سود تضمین شده پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
بدهی های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص واگذارنده	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی های سرمایه ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی

۳- حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

الف) چنانچه تسهیلات مالی از طریق واحد گزارشگر دریافت شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی که تسهیلات مالی به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه‌ای، به حساب واحد گزارشگر واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): دریافت تسهیلات مالی بلندمدت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	بانک ...
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات مالی دریافتی از محل تسهیلات فوق تامین و برداشت شود، هزینه‌های مربوط نیز در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی می‌گردد، در غیر این صورت هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۴): به هنگام وصول تسهیلات مالی فوق از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است: به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، مستقیماً از سوی اشخاص ارایه‌دهنده تسهیلات مالی انجام شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت می‌شود. چنانچه کسور قانونی تعهدات فوق از محل تسهیلات مالی یادشده تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که تسهیلات مالی راسا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی های مرتبط با این تسهیلات در مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی شناسایی می شود و واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می نماید.

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی

ثبت شماره (۱) : به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه ای
**	بودجه اعتبار سرمایه ای		

لازم به ذکر است، حساب های بودجه ای اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		
		**	اعتبار سرمایه ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه ای تامین شده		
حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی های مالی نگهداری می شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): به میزان بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی باید توسط واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی دولت ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از دریافت تسهیلات مالی بلند مدت در سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده آن ملزم به تسویه اقساط و سود تضمین شده آن نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به تسهیلات یادشده را به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن اداره کل، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت را با حساب هدایا و کمک‌ها از دفاتر خود خارج نماید. مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت را در مقابل حساب ارزش خالص انباشته شناسایی نماید.

پ) چنانچه تسویه تسهیلات مالی دریافتی خارجی از سوی واحدهای گزارشگر، توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بازپرداخت شود.

واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تأمین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تأمین شود. در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی برآورد می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان برآورد شود، مسئولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان برآورد و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام می‌شود. بر این اساس؛ واحد دریافت کننده تسهیلات و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بایستی بازپرداخت تعهدات یادشده را به صورت ذیل شناسایی نمایند.

ثبت شماره (۱): سازمان سرمایه‌گذاری بایستی پس از تأمین اعتبار لازم و بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی، ثبت‌های زیر را شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تأمین شده		

لازم به ذکر است، سازمان سرمایه‌گذاری بایستی اطلاعات مرتبط به بازپرداخت وام‌های خارجی را به تفکیک اصل، سود تضمین شده، کارمزد و هزینه‌های مربوط، به واحدهای دریافت کننده تسهیلات ارسال نماید.

ثبت شماره (۲): واحد دریافت کننده تسهیلات خارجی بایستی پس از اخذ اطلاعات مربوط، ثبت زیر را شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	هدایا و کمک‌ها		

بخش دوازدهم

حسابداری اوراق اجاره

۱- مقدمه

در راستای اجرای سیاست‌های پولی و مالی، تامین منابع مالی دولت و تسویه بدهی‌های قطعی واحد گزارشگر، اوراق اجاره با پشتوانه دارایی‌های واجد شرایط (طبق آیین‌نامه اجرایی مربوط) منتشر می‌شود. این اوراق به عنوان ابزار مالی بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران محسوب شده و از قابلیت معامله در بازار بورس و یا خارج از بورس (فرا بورس) برخوردار است. اعتبار مربوط به تسویه اصل و فرع اوراق اجاره مربوط به دولت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، در قوانین بودجه سنواتی برآورد و پس از تخصیص در مقاطع زمانی مربوط به سرمایه‌گذاران پرداخت می‌شود. کلیه کارمزدها و حق‌الزحمه‌های انتشار این اوراق حسب مورد بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور یا شرکت‌های دولتی استفاده‌کننده از این اوراق است.

به طور کلی دو وضعیت برای تسویه بدهی‌های دولت قابل تصور می‌باشد. در وضعیت اول واحد گزارشگر مشخصی به عنوان متولی شناسایی آن‌ها نیست. در این حالت شناسایی اولیه بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود. در وضعیت دوم واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال می‌گردد. بر این اساس واحدهای دارای اعتبار بودجه‌ای ذیربط، واحد اجاره‌کننده دارایی و مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی رویدادهای مالی مربوط به اوراق اجاره را مطابق این دستورالعمل شناسایی و گزارش می‌نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک سال	دارایی اجاره‌ای	دارایی‌های ثابت مشهود
*		به تفکیک دارایی مربوط	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت

۳- حسابداری اوراق اجاره

واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

الف) چنانچه وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.
الف-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود.

ثبت شماره (۱): با دریافت اعلامیه مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	دریافتی بابت عملیات ...		

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

الف-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): با دریافت اعلامیه مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	دریافتی بابت عملیات ...		

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختنی / ذخیره هزینه های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه ای
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ب) چنانچه اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.

ب-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدهی ها توسط مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی انجام شده و اعتبار بودجه ای مربوط به تسویه آن ها در ردیف بودجه ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

ب-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی / ذخیره هزینه‌های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

پ) پرداخت اقساط و تسویه اصل اوراق اجاره توسط واحد دارای اعتبار بودجه‌ای مربوط
ثبت شماره (۱): به هنگام پرداخت اقساط و تسویه اصل اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی

ثبت شماره (۱): تغییر در طبقه‌بندی دارایی‌های مورد اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی اجاره‌ای
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی باید پس از انتقال مالکیت دارایی مورد اجاره، طبقه‌بندی دارایی مزبور را تعدیل و موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نماید. بدیهی است پس از پایان دوره اجاره، طبقه‌بندی دارایی‌های اجاره‌ای تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق اجاره واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	تعهدات اوراق اجاره		

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، ابتدا شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال گردیده و سپس بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق اجاره در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعهدات اوراق اجاره
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و فرع اوراق اجاره باید توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن را بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارسال شود.

بخش سیزدهم
حسابداری اوراق تسویه خزانه

۱- مقدمه

در راستای تسویه بدهی‌های قطعی دولت به کلیه اشخاص از جمله حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی در مقابل مطالبات قطعی دولت، اسناد تعهدی خاصی با عنوان اوراق تسویه خزانه توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی صادر و در اختیار اشخاص یادشده قرار می‌گیرد. بر این اساس اشخاص متقاضی برای دریافت اوراق تسویه باید درخواست خود را بر اساس شرایط اعلامی وزارت امور اقتصادی و دارایی، به منظور بررسی و تعیین تکلیف آن به وزارتخانه مذکور ارائه نمایند.

با صدور اوراق تسویه خزانه و تحویل اوراق تسویه به اشخاص متقاضی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی در مقابل مطالبات قطعی دولت به همان اشخاص تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، دستگاه طلبکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود. سازمان برنامه و بودجه کشور مکلف است با رعایت مقررات مربوط نسبت به ابلاغ تخصیص اعتبار بابت بدهی‌های تسویه شده بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی اقدام نماید. خزانه‌داری کل کشور، دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار پس از صدور اوراق تسویه، نسبت به شناسایی و ثبت تسویه مطالبات و بدهی‌های مربوط حسب مورد طبق رویه حسابداری ذیل اقدام می‌نمایند.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اوراق تسویه خزانه: اسناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی با مطالبات قطعی دولت از اشخاص مزبور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی صادر و در اختیار اشخاص طلبکار و متقابلاً بدهکار قرار می‌گیرد.

دستگاه طلبکار: دستگاه‌های اجرایی که بر اساس مقررات مربوط دارای مطالبات قطعی از اشخاص متقاضی می‌باشند.

دستگاه بدهکار: دستگاه‌های اجرایی که بر اساس مقررات مربوط دارای بدهی قطعی به اشخاص متقاضی می‌باشند.

اشخاص متقاضی: اشخاصی که به منظور تسویه مطالبات و بدهی‌ها از / به دستگاه بدهکار / دستگاه طلبکار، متقاضی دریافت اوراق تسویه خزانه می‌باشند.

بدهی‌های قطعی دولت: بدهی دستگاه‌های بدهکار به اشخاص متقاضی که به استناد مقررات مربوط تعیین و تایید می‌شود.

مطالبات قطعی دولت: مطالبات دستگاه‌های طلبکار از اشخاص متقاضی که به موجب مقررات مربوط تعیین و تایید می‌شود.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
ارزش خالص				
	*	به تفکیک اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) ^۲	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه ^۱	ارزش خالص انباشته
	*	به تفکیک اشخاص	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه ^۳	
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار	حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	طرف حساب‌های انتظامی

۱- حساب تسویه مطالبات دولت به عنوان حساب موقت در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس و از ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد گزارشگر کسر می‌شود.

۲- سطح تفصیلی مشخصات درآمد به منظور انعکاس شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای منابع عمومی مورد تسویه دستگاه طلبکار مدنظر قرار گرفته است.

۳- حساب تسویه بدهی‌های دولت به عنوان حساب موقت در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس و به ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد گزارشگر اضافه می‌گردد.

۴- حسابداری اوراق تسویه خزانه

ثبت شماره (۱): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه طلبکار پس از صدور اوراق تسویه بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ^۱		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق تسویه خزانه صادر شده به اشخاص متقاضی، در سطح تفصیلی مربوط نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- چنانچه مطالبات مربوط به سال‌های قبل واحد گزارشگر شناسایی نشده باشد، پس از شناسایی اولیه آن در مقابل حساب شناسایی اولیه دارایی‌ها، تسویه فوق انجام می‌شود.

ثبت شماره (۲): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه بدهکار پس از صدور اوراق تسویه بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
حساب‌ها و اسناد پرداختنی			
		**	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه‌های ^۱
**	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه		

		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- چنانچه بدهی مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، ابتدا شناسایی اولیه آن حسب مورد با حساب ذخیره هزینه‌های تحقق یافته یا حساب ذخیره تعهدات سرمایه‌ای در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها یا دارایی موردنظر اعمال و سپس تسویه فوق انجام می‌شود.

بر اساس بند (۹) قواعد کاربردی این نظام و به منظور اعمال کنترل‌های داخلی لازم برای مطالبات و بدهی‌های در حال تسویه از محل اوراق تسویه خزانه و عدم تسویه نقدی آن‌ها، واحدهای گزارشگر طلبکار و بدهکار می‌توانند پس از تکمیل تاییدیه صدور اوراق تسویه خزانه، وضعیت مطالبات و بدهی‌های مورد تسویه خود را در سطح تفصیلی حساب موردنظر، تحت عنوان "اوراق تسویه خزانه در حال صدور" تعیین نمایند. لازم به ذکر است افشای اطلاعات اوراق تسویه خزانه در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): به میزان اوراق تسویه خزانه صادر شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی – اوراق تسویه خزانه
**	طرف حساب انتظامی – اوراق تسویه خزانه		

حسابداری اوراق مرابحه

۱- مقدمه

اوراق مرابحه اوراقی است که به منظور تامین مالی منتشر و دارندگان آن به صورت مشاع مالک دارایی (دینی) هستند که بر اساس قرارداد مرابحه ایجاد می‌شود. این اوراق بازدهی ثابت داشته و قابلیت فروش قبل از سررسید در بازار ثانویه را دارند. در اوراق مرابحه، بانی برای تامین مالی خود اقدام به انتخاب نهاد واسط می‌کند و نهاد واسط با انتشار اوراق مرابحه از طریق شرکت تامین سرمایه، وجوه سرمایه گذاران را جمع آوری کرده و به وکالت از طرف آنها کالای مورد نیاز بانی را از تولیدکننده (فروشنده) به صورت نقد خریداری و به صورت بیع مرابحه، نسبه به قیمت بالاتر به بانی می‌فروشد. بر این اساس بانی متعهد می‌شود که در سررسید مشخص، قیمت نسبه کالا را به دارندگان اوراق پرداخت نماید. به علاوه این اوراق ممکن است در برابر تسویه بدهی‌های بانی مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد. نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با این موضوع در این دستورالعمل تعیین شده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی های غیر جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت
				حساب های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حساب های انتظامی

۳- حسابداری اوراق مرابحه

الف) در صورتی که واحد گزارشگر مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها / موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	اوراق مرابحه پرداختنی		
اعتبار ... مصرف شده			
		**	
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای			
		**	
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	اوراق مرابحه پرداختنی		
اعتبار ... مصرف شده			
		**	
**	اعتبار ... تامین شده		

		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۳): شناسایی بدهی مرتبط با سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مرابحه طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۴): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مرابحه پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ب) در صورتی که دولت مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مرابحه

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها / موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مرابحه واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق مرابحه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مرابحه پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه باید توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی ها و دارایی های مالی عمومی ارسال شود.

حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

۱- مقدمه

در برخی شرایط ممکن است بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر در ازای مطالبات خود اوراق بدهی نظیر اسناد خزانه اسلامی، اوراق اجاره یا اوراق مرابحه دریافت نماید. دستورالعمل حاضر به منظور تبیین نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با دریافت اوراق بدهی در مقابل مطالبات برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی تدوین گردیده است.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				داراییهای غیرجاری
*		به تفکیک سال	درآمد دورههای آتی ^۱	سرمایه گذاریهای بلندمدت

۱- حساب درآمد دورههای آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه گذاریها محسوب می شود.

۳- حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بدهی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر سرمایه گذاریها
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

چنانچه ارزش اسمی اوراق بدهی از مبلغ مطالبات بیشتر باشد، مابه‌التفاوت آن به حساب درآمد دوره‌های آتی منظور می‌شود. لازم به ذکر است به میزان تحقق درآمد مزبور در هر دوره مالی، این حساب در برابر درآمد مربوط تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق بدهی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

لازم به ذکر است ثبت های مربوط به شناسایی و دریافت سود تضمین شده تحقق یافته تنها زمانی اعمال می گردد که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت سود اوراق باشد.

ثبت شماره (۳): به میزان دریافت اصل و سود تضمین شده اوراق بدهی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حسابها و اسناد دریافتنی		
**	سایر سرمایه گذاریها		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز منابع (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی / وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک ...		

بخش چهاردهم
حسابداری اوراق بهادار

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	موجودی‌ها
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	سایر بدهی‌های جاری

۲- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بهادار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار
**	بدهی بابت اوراق بهادار		

ثبت شماره (۲): در صورت واگذاری تنخواه گردان اوراق بهادار به واحدهای تابعه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		

بدیهی است؛ به هنگام ترمیم تنخواه گردان اوراق بهادار نیز ثبت فوق انجام می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت فروش و یا مصرف اوراق بهادار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط		
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
**	تنخواه گردان اوراق بهادار		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز درآمد حاصل از فروش اوراق بهادار به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۵): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
**	ارزش خالص		
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودیها - اوراق بهادار		
**	تنخواه گردان اوراق بهادار		

بخش پانزدهم

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی، پیش بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات از طرق فوق الذکر در قالب تکالیف مندرج در قوانین بودجه سال‌های اخیر و سایر قوانین و مقررات موضوعه به دستگاه‌های اجرایی محول شده است. برای نمونه می‌توان به جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. بنابراین با توجه به محدودیت نقدینگی دولت در پرداخت و تسویه تعهدات و دیون خود و به منظور تامین عدالت اجتماعی و به واسطه گسترش مالکیت در سطح عموم مردم، ارتقای کارایی بنگاه‌های اقتصادی و بهره‌وری منابع مادی و انسانی و تکنولوژیک، افزایش سهم بخش خصوصی و تعاونی در اقتصاد ملی و کاستن بار مالی و مدیریتی دولت در تصدی فعالیت‌های اقتصادی و نیز تکلیف و الزام قانونی در راستای کوچک‌سازی دولت از طریق خصوصی‌سازی و واگذاری سهام شرکت‌های دولتی (قانون اصلاح موادی از برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی)، تدوین دستورالعمل حسابداری برای ثبت عملیات مالی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته ضروری است.

۲- سر فصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال‌جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا دارایی‌های متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، رویدادهای مربوط به ایجاد تعهدات و حساب‌های بودجه‌ای لازم پیش از ثبت مذکور شناسایی می‌شوند. درضمن کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و پرداخت شود. همچنین واحد گزارشگر مالک سهام یا دارایی‌های واگذار شده بایستی ضمن خارج نمودن دارایی‌های مربوط در مقابل حساب ارزش خالص از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت زیر را نیز اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

ثبت شماره (۲): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
به میزان ارزش دفتری دارایی‌های واگذار شده، حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای شناسایی می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		

در صورتی که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان هزینه‌ها (سایر هزینه‌ها) شناسایی و چنانچه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان درآمدهای دولت (سایر درآمدها) شناسایی شود. در ضمن، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

بخش شانزدهم

حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

۱- مقدمه

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک می‌باشد که به خریدار و فروشنده ارایه می‌شود و شامل میزان پرداختی خریدار به فروشنده و ارسال به‌موقع است. هرگاه که خریدار قادر به پرداخت مبلغ خرید نباشد، بانک موظف است باقیمانده یا تمام مبلغ خرید را بپردازد. اعتبار اسنادی اغلب در معاملات بین‌المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در مبادلات بین‌المللی تعیین وظایف و مسولیت‌های خریدار و فروشنده و رفع اختلاف‌های احتمالی از اهمیت بالایی برخوردار است. این قواعد بر نقطه انتقال مخاطرات از فروشنده به خریدار و در نتیجه تعیین مالکیت کالا نیز موثر است و چنانچه در توافقی‌های فی‌مابین از اصطلاحات اینکوترمز استفاده شود، باید در اجرا از الزامات مقرر شده در آن تبعیت شود. همچنین بانک نیز به نیابت از خریدار که نگهدارنده اعتبار اسنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده‌اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشایش اعتبار تا هنگام رسیدگی به اسناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. در صورتی که اسناد مربوط به یک فعالیت (مانند خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود، در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوط به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به‌طور موقت بایگانی می‌شود تا هنگامی که سایر اسناد دریافت گردد که در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه اسناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی که ارقام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت‌حساب خرید مربوط تا پایان ماه به امور مالی نرسیده باشد. اداره رسیدگی موظف است از طریق تدارکات پیگیری‌های لازم را تا اخذ فاکتور اعمال نماید. اسناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحویل می‌شوند پس از رسیدگی‌های لازم و تهیه کپی، برای پرداخت و یا صدور سند به ادارات مربوطه فرستاده شده و کپی آنها در پرونده مربوط به آن سفارش جهت محاسبه قیمت تمام شده ارقام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	دارایی‌های ثابت مشهود
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای ^۱

۱- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

۳- حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

الف) در صورتی که اعتبار لازم برای خرید سفارش‌های مربوط در سال جاری تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره(۱): پس از وصول مبلغ ریالی قرارداد منعقد با بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بابت سفارش‌های اعتبار اسنادی و طی مراحل قانونی لازم (انجام سفارش، گشایش اعتبار و ...)، به میزان مبلغ پرداختی بابت پیش‌پرداخت، کارمزد و سایر هزینه‌های ثبت سفارش از قبیل بیمه کالا، ترخیص کالا و ... در دفاتر واحد گزارشگر مربوط شناسایی می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... ^۱ تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	پیش پرداخت اعتبار اسنادی
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد.

برای خرید خدمات و کالاهای وارداتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی که دستگاه متقاضی نامیده می‌شوند، در صورتی اعتبار اسنادی افتتاح خواهد شد که معادل کل مبلغ آن و هزینه‌های بانکی و حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی و سایر هزینه‌های ذریبط از محل اعتبار مصوب تخصیص یافته سال مالی مربوط تامین و معادل ریالی هزینه‌های ارزی و هزینه‌های بانکی متعلقه به بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا بانک عامل حسب مورد پرداخت شده باشد.

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت سفارش فوق

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش پرداخت اعتبار اسنادی		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، تسویه بدهی‌های ایجاد شده در رویداد فوق، بر اساس ثبت‌های مربوط به تسویه بدهی‌ها در فصل دوم و یا چهارم این نظام شناسایی خواهد شد.

ب) چنانچه موضوع سفارش در سال جاری دریافت و تعهدات آن در سال‌های بعد تامین اعتبار و تسویه شود،

ثبت شماره (۱): پس از دریافت موضوع سفارش

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی		

در مورد آن قسمت از خدمات و کالاهای وارداتی که به موجب قراردادهای منعقد شده بهای آنها باید تدریجا و یا به طور یک‌جا در سال‌های بعد به فروشنده پرداخت شود، افتتاح اعتبار اسنادی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بدون پیش‌دریافت بهای کالاها و خدمات مزبور با تعهد سازمان برنامه و بودجه کشور مشعر بر پیش‌بینی اعتبار لازم در بودجه سال‌های مربوط مجاز می‌باشد. همچنین در صورت تسویه تعهدات اعتبار اسنادی از محل اعتبار تخصیص یافته سال(های) بعد، رویدادهای مالی و حساب‌های بودجه‌ای موردنظر در خصوص تسویه بدهی‌های مذکور طبق حسابداری عملیات مربوط شناسایی می‌شوند.

بخش هفدهم

حسابداری وجوه یارانه

۱- مقدمه

مطابق قانون هدفمند کردن یارانه‌ها که در سال ۱۳۸۸ برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید، سازمان هدفمندی یارانه‌ها مکلف به پرداخت وجوه یارانه به حساب‌های قانونی مربوط (حساب سرپرست خانوارها و ...) شده است. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مالی مربوط به فرایند فوق در صورت‌های مالی این سازمان تهیه گردیده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت وجوه یارانه	موجودی نقد
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)	دریافتی بابت وجوه یارانه	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته

۳- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه یارانه از خزانه، ثبت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت وجوه یارانه
**	دریافتی بابت وجوه یارانه		

ثبت شماره (۲): سازمان هدفمندی یارانه‌ها بایستی پس از تامین اعتبار لازم، تعهدات مربوط به یارانه‌ها را هم‌زمان با قطعی شدن آن (تحمل هزینه) به صورت ذیل شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۳): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط کاهش یافته و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک پرداخت وجوه یارانه		
اعتبار هزینه مصرف شده			
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**			

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حساب‌ها و ...)، ثبت‌های ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**			

چنانچه تعهدات شناسایی شده‌ی مذکور پرداخت گردد، حساب‌های مالی و بودجه‌ای فوق با ثبت معکوس شناسایی خواهند شد. بدیهی است؛ در صورتی که تسویه تعهدات فوق مربوط به سال قبل باشند، حساب‌های بودجه‌ای مربوط در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی شناسایی خواهند شد.

بخش هجدهم

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۲- حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده در حالات ذیل امکان پذیر می‌باشد:

حالت اول - خرید کالا یا دریافت خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نباشد.
در صورتی مالیات و عوارض ارزش افزوده برای خرید کالا یا دریافت خدمات توسط دستگاه اجرایی مزبور پرداخت گردد، مالیات و عوارض یاد شده به بهای تمام شده کالا و یا خدمات مربوط اضافه می‌شود.

حالت دوم - فروش کالا یا ارائه خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.

ثبت شماره (۱): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمات، مالیات و عوارض کلا وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد، حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (۲): در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده که پس از واریز آن به حساب‌های مالیاتی و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

در مواردی که واحد گزارشگر موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده از محل اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اقدام به خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نماید، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط، به بهای تمام شده طرح موردنظر منظور می‌گردد.

توضیحات:

الف) حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و یا خزانه معین استان‌ها افتتاح و کلیه وجوه دریافتی از محل مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط دستگاه‌های اجرایی به این حساب واریز می‌گردد.

ب) طبق ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمامی مودیان مشمول قانون موظفند در زمان مقرر نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مذکور اقدام کنند و در صورت عدم پرداخت، مشمول جریمه ماده (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند شد.

حالت سوم - خرید کالا یا دریافت خدمات به منظور فروش توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام خرید کالا یا دریافت خدمات، چنانچه مالیات و عوارض کلاً پرداخت شود و یا پرداخت نشود و یا بخشی از آن پرداخت گردد، حسب مورد ثبت‌های زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... ^۱ تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد، بدیهی است در صورتی که خرید کالا یا دریافت خدمت از محل سایر منابع صورت گیرد نیازی به ثبت فوق نخواهد بود.

ثبت شماره (۲): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلاً وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (۳): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات بیشتر باشد، نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده است که پس از واریز و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

ثبت شماره (۴): پس از تسویه بدهی مالیاتی، وجوه باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مربوط واریز و ثبت‌های زیر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

ثبت شماره (۵): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش بیشتر باشد، نشان دهنده طلب واحد گزارشگر است و به صورت ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتی
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

لازم به ذکر است؛ معین سرفصل حسابها و اسناد دریافتی به تفکیک سال و دوره مالیاتی نگهداری می شود.

ثبت شماره (۶): در صورتی که طلب تایید شده دستگاههای اجرایی طبق تبصره (۱) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده استرداد شود، طلب مذکور به صورت زیر شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حسابها و اسناد دریافتی		
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

بدیهی است پس از تایید طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می گردد.

ثبت شماره (۷): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، تمام یا بخشی از بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده با طلب دورههای قبل تهاتر شود، رویداد مذکور به صورت زیر شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حسابها و اسناد دریافتی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

لازم به ذکر است که پس از تسویه بدهی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بایستی به حساب بانک پرداخت مربوط واریز شود.

ثبت شماره (۸): بستن حسابها در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

بدیهی است، حساب های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت مبلغ طلب واحد گزارشگر از سازمان امور مالیاتی در سال بعد ثبت ذیل انجام می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واریز طلب وصول شده به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط ثبت زیر انجام می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک ...		

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، طلب مالیاتی سال قبل با بدهی مالیاتی سال جاری تهاتر شود، باقی مانده بدهی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حسابها و اسناد دریافتنی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

بخش نوزدهم

**حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و
ساختمان‌های فاقد سند رسمی**

۱- مقدمه

طبق ماده (۱۷) آیین نامه اجرایی قانون تعیین تکلیف وضعیت ثبت اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی، هزینه کارشناسی مربوط بایستی قبل از شروع کار توسط متقاضی به حسابی که به نام اداره کل ثبت اسناد و املاک استان نزد نمایندگی خزانه افتتاح گردیده واریز و با امضای مجاز معرفی شده از سوی مدیر کل ثبت قابل برداشت است. میزان هزینه مذکور بر اساس معیارهای مندرج در این ماده تعیین می‌شود. همچنین بر اساس تبصره ذیل این ماده، در صورتی که حسب تشخیص هیات، انجام کار کارشناسی به کارشناس رسمی محول گردد، هزینه کارشناسی مطابق با تعرفه کارشناسان رسمی پرداخت خواهد شد.

به علاوه طبق ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی یادشده، مبلغی به منظور ایجاد زیرساخت لازم و پرداخت حق الزحمه اعضای هیات و کارکنان، از متقاضیان مربوط اخذ و به حساب خاص در خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه کارشناسی ثبت	موجودی نقد
	*		بانک وجوه خدمات ثبت	
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
درآمدها				
*		به تفکیک اشخاص	دریافتی بابت خدمات ثبتی	سایر درآمدها

۳- حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی

ثبت شماره (۱): واریز وجوه مرتبط با خدمات کارشناسی به حساب بانکی موردنظر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه کارشناسی ثبت
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۲): پرداخت تعهدات مرتبط با خدمات کارشناسی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک وجوه کارشناسی ثبت		

ثبت شماره (۳): واریز وجوه حاصل از ارایه خدمات ثبتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه خدمات ثبت
**	دریافتی بابت خدمات ثبتی		

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجوه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می‌شود. در ضمن چنانچه وجوه حاصل از خدمات ثبتی برای استفاده به سایر واحدهای گزارشگر واگذار شود، واحد گزارشگر واگذار کننده، این وجوه را به عنوان هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض و واحد دریافت کننده، این وجوه را به عنوان هدایا و کمک‌ها شناسایی می‌نماید.

بخش بیستم

حسابداری تسعیر ارز

۱- مقدمه

در دنیای مدرن امروز با توجه به پیشرفت‌هایی که در کلیه زمینه‌ها از جمله تکنولوژی، فناوری اطلاعات و ارتباطات، فرهنگ، سیاست و... به وجود آمده است؛ دامنه فعالیت و معاملات تجاری و اقتصادی نیز از محدوده مرزهای جغرافیایی کشورها فراتر رفته و مبادلات خارجی سهم قابل توجهی از عملیات مالی سازمان‌ها و موسسات اعم از دولتی و خصوصی را تشکیل می‌دهد. سازمان‌های مذکور ممکن است به صورت مستقیم و یا از طریق واحدهای فرعی و شعب خود و یا سایر واسطه‌های دیگر به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی برون مرزی بپردازند. اگر چه معاملات مذکور بر حسب واحد پول خارجی (ارز) است لیکن در صورت‌های مالی داخل کشور بایستی بر حسب واحد پول رسمی (ریال) گزارش شوند. بنابراین نخستین مساله در این باره نحوه تسعیر ارز است. همچنین دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی که قبلاً نیز به ریال گزارش شده‌اند نیز به دلیل نوسانات نرخ ارز بایستی مجدداً تسعیر و مابه‌التفاوت تغییرات به ریال در دفاتر شناسایی و گزارش گردد.

واحدهای گزارشگری بخش عمومی نیز همانند بخش خصوصی برای انجام عملیات مالی و اقتصادی خود نیز ناگزیرند به مباحث مرتبط با ارز و تسعیر آن و نحوه حسابداری و گزارشگری آن توجه نمایند، بنابراین لزوم ایجاد روشی یکنواخت برای برخورد با این موضوع در حسابداری دولتی اجتناب‌ناپذیر است. حسابداری فعالیت‌های خارجی و ارزی به دو دسته تقسیم می‌شود:

الف- حسابداری معاملات ارزی

در این قسمت واحد گزارشگر در داخل کشور فعالیت می‌نماید و کلیه عملیات مالی خود را بر حسب پول رسمی (ریال) گزارش می‌نماید و در کنار آن معاملات ارزی نیز دارد که در تاریخ معامله و به هنگام شناخت اولیه بر حسب ریال در دفاتر ثبت می‌نماید.

ب- حسابداری عملیات خارجی

در این بخش واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می‌پردازد و عملیات مالی خود را بر حسب ارز (کشور یا منطقه ای که در آن فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد) در دفاتر ثبت و گزارش می‌نماید لذا در این حالت برای گزارشگری مالی داخل کشور بر حسب پول رسمی (ریال) لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را تسعیر و گزارش نماید.

در این بخش به حسابداری معاملات ارزی پرداخته شده است.

۲- تعریف اصلاحات

نرخ جاری: نرخ روز در تاریخ ترازنامه

تبدیل: مبادله یک واحد پولی با یک واحد پولی دیگر

تسعیر: فرآیندی است که از طریق آن اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، بر حسب واحد پول گزارشگری بیان می شود.

تفاوت تسعیر: تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از ارز به واحد پول گزارشگری با نرخ های تسعیر مختلف.

نرخ تسعیر: نرخ تبدیل دو واحد پولی به یکدیگر که در فرآیند تسعیر به کار گرفته میشود.

ارز: واحد پولی غیر از واحد پول گزارشگری.

معامله ارزی: معامله ای که با ارز انجام میشود و مستلزم تسویه با ارز است. شامل:

۱- خرید و فروش کالا و خدمات که بهای آن به صورت ارز پرداخت یا دریافت می شود.

۲- تسهیلات دریافتی یا اعطایی ارزی که تسویه آن به ارز صورت می گیرد.

۳- معاملات ناشی از قراردادهای ارزی در جریان که یک طرف آن واحد گزارشگر باشد.

۴- معاملات مربوط به تحصیل یا فروش داراییها و تقبل تسویه بدهیها به ارز

اقلام پولی: وجه نقد و داراییها و بدهیهایی است که قرار است به مبلغ ثابت و یا قابل تعیین از وجه نقد دریافت و

پرداخت شود.

تاریخ معامله: منظور تاریخی است که یک معامله ارزی انجام و در سوابق حسابداری ثبت می شود.

۳- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی و نوع ارز	بانک ارزی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بندی بودجه)، نوع ارز و وضعیت مطالبات	حساب ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*		حساب ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله ای
دارایی های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی ها
بدهی های جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص نوع ارز، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب ها و اسناد پرداختی ارزی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و نوع ارز	سپرده های پرداختی ارزی
بدهی های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، نوع ارز و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلند مدت
ارزش خالص				
	*	---	تفاوت تسعیر ارز	تفاوت های تسعیر عملیات خارجی

۴- حسابداری تسعیر ارز

معاملات ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. تاریخ معامله تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند و اغلب از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود. چنانچه مبلغ مربوط به اقلام پولی (دارایی و یا بدهی) ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ جاری ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش شود. مابه‌التفاوت ارزش دارایی‌ها یا بدهی‌های ارزی (اقلام پولی ارزی) در صورتی که مازاد باشد، تحت عنوان حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دائمی شناسایی می‌شود. در ضمن در صورتی که محاسبات، کسری تسعیر ارز را نشان دهد، بنابر اصل محافظه کاری به عنوان زیان تحقق‌یافته به حساب هزینه دوره منظور می‌شود. در عمل لازم است تا به هنگام محاسبات تسعیر ارز، مانده حساب تفاوت تسعیر ارز انتقالی از دوره های قبل (به عنوان حساب دائمی) تعدیل و تعدیلات مذکور حسب مورد به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی شود.

ثبت شماره (۱): تسعیر حساب دارایی‌های ارزی

ثبت شماره (۱-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی
		**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلند مدت
**	تفاوت تسعیر ارز		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در صورتی که حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره‌های قبل باشد لازم است تا تفاوت محاسباتی ناشی از تعدیل مانده بابت برگشت زیان دوره‌های قبل به حساب سایر درآمدها- سود تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (۱-۲): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر ارز
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بانک ارزی		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی		
**	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلند مدت		

چنانچه حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره‌های قبل باشد لازم است کاهش ارزش دارایی‌ها ابتدا از محل مانده تفاوت تسعیر ارز جبران و در صورت عدم تکافوی آن، تفاوت محاسبات به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب سایر هزینه‌ها- زیان تسعیر ارز منظور شود. به علاوه، در صورتی که این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود.

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدهی های ارزی

ثبت شماره (۲-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر ارز
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی		
**	سپرده های پرداختی ارزی		
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت		

در صورتی که حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است افزایش ارزش بدهی ها ابتدا از محل مانده تفاوت تسعیر ارز جبران و در صورت عدم تکافوی آن، تفاوت محاسبات به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب سایر هزینه‌ها- زیان تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (۲-۲): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی
		**	سپرده های پرداختی ارزی
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت
**	تفاوت تسعیر ارز		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

چنانچه حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره های قبل باشد لازم است تا تفاوت محاسباتی ناشی از تعدیل مانده بابت برگشت زیان دوره های قبل به حساب سایر درآمدها- سود تسعیر ارز منظور شود.

لازم به ذکر است؛ اقلام پولی ارزی بایستی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ ارزی که در تاریخ انجام معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شوند.

۵- حساب سپرده های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده های ارزی (برای مثال وجوه ارزی توقیفی دادگستری استان‌ها) به صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
**	سپرده های پرداختی ارزی		

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده های پرداختی ارزی
**	بانک ارزی		

ذکر این نکته ضروری است که دارایی و بدهی پولی ارزی این موضوع مانند سایر دارایی‌ها و بدهی‌های پولی ارزی تسعیر و اعمال حساب می‌شوند.

۶- بستن و افتتاح حساب‌ها

حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دائمی در طبقه ارزش خالص صورت وضعیت مالی گزارش و در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دائمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می‌شود. البته به هنگام تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی، اختلاف بین مابه التفاوت محاسبه شده طی دوره با مانده حساب مابه التفاوت نرخ ارز انتقالی از دوره قبل، حسب مورد به عنوان درآمد و یا هزینه دوره شناسایی می‌شود. در ضمن مانده کلیه حساب‌های دائمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب‌های دائمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می‌شوند.

بخش بیست و یکم
حسابداری دارایی‌های امانی

۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر به عنوان یک شخصیت مستقل بایستی دارایی‌های تحت مالکیت و کنترل خود را در صورت وضعیت مالی گزارش نمایند. آنها می‌بایست محدودیت‌های ناشی از مالکیت و اعمال کنترل بر دارایی‌های مذکور را افشاء و گزارش نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
				دارایی‌های غیر جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های ثابت مشهود
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری دارایی‌های امانی

۳-۱- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی واحد گزارشگر نزد سایر اشخاص

موجودی‌ها و دارایی‌هایی که به صورت امانی در اختیار سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط قرار می‌گیرد باید در حساب‌های واحد گزارشگر امانت‌دهنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود. برای شناسایی این رویداد کافی است از حساب‌های "موجودی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" و "دارایی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" استفاده شود. در ضمن این موضوع باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت‌دهنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

الف) لازم است حساب موجودی‌های امانی و همچنین دارایی‌های نزد سایر اشخاص بر حسب اطلاعات مربوط به طبقات اصلی آن و نیز اشخاص امانت‌گیرنده نگهداری شود. واحدهای گزارشگر بایستی جهت حفظ حقوق دولت، در مورد مسئولیت نگهداری و حراست از دارایی‌های امانی و اطمینان از بیمه بودن آنها در طول مدت امانت توجه کافی داشته باشند و در این موضوعات با امانت‌گیرنده به صورت مکتوب توافق نمایند.

ب) طبق استاندارد حسابداری شماره (۵) بخش عمومی تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و همچنین استاندارد حسابداری شماره (۶) بخش عمومی تحت عنوان "موجودی‌ها"؛ لازم است تا اطلاعاتی در خصوص وجود، مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت دارایی‌های امانی و همچنین دارایی‌هایی که به عنوان وثیقه بدهی‌های واحد گزارشگر است، افشا شود.

۳-۲- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر

موجودی‌ها و دارایی‌ها که به صورت امانی توسط سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط در اختیار واحد گزارشگر قرار می‌گیرد نباید در حساب‌های واحد امانت‌گیرنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود، زیرا مالکیت آن متعلق به واحد مزبور نبوده و شرط لازم برای شناسایی دارایی محقق نشده است و لازم است به صورت حساب‌های انتظامی گزارش شوند. بنابراین موجودی‌ها و دارایی‌های امانی به صورت آماری نگهداری می‌شوند.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت‌گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی		
		**	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی		

بخش بیست و دوم
حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی
و اختلاسی در نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس نامه شماره ۱۰۰۷/۸۸/۳۵۵ مورخ ۱۳۸۸/۲/۳۰ ذیحسابی وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح طبق گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه اموال متعلق به نیروهای مسلح که مورد سرقت و اختلاس قرار می گیرد به حساب خاصی واریز و به سازمان مالک مسترد شود. همچنین چنانچه متهم، به جرمه‌های نقدی محکوم شود، این جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	موجودی نقد
				درآمدها
	*	—	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	سایر درآمدها

۳- حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی
**	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس		

وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

بخش بیست و سوم

حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر فروش اراضی مربوط و مصرف عواید حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه حاصله بایستی به حساب خاصی که با مجوز خزانه افتتاح می‌گردد واریز و به سازمان مالک واگذار شود. این وجوه با درخواست ذیحسابی مربوط به حساب بانک پرداخت مورد نظر واریز و با توجه به ضوابط تعیین شده در گردش کار یادشده به مصرف می‌رسد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی	موجودی نقد

۳- حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام فروش فروش اراضی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت فروش اراضی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		

چنانچه اراضی یادشده در دفاتر واحد گزارشگر شناسایی نشده باشد، ابتدا اراضی مربوط در مقابل حساب شناسایی اولیه دارایی‌ها شناسایی و سپس ثبت فوق انجام می‌شود. همچنین در ثبت فوق، سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های مذکور نیز حسب مورد به عنوان درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت (سایر درآمدها) یا هزینه‌های واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز وجوه حاصل از فروش اراضی مربوط به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت فروش اراضی
**	بانک دریافت فروش اراضی		

لازم به ذکر است؛ وجوه حاصل از فروش اراضی یادشده به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

بخش بیست و ششم

حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی

نیروهای مسلح

۱- مقدمه

بر اساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح و امکان استفاده از منابع حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، وجوه حاصل از اجاره دارایی‌های مزبور به حساب مربوط خزانه واریز و پس از مبادله موافقت نامه با معاونت آباد و پشتیبانی ستاد کل نیروهای مسلح و درخواست ذیحسابی مربوط، وجوه یادشده به حساب بانک پرداخت مورد نظر انتقال می‌یابد تا مطابق ضوابط تعیین شده استفاده شود. از این رو رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب بانکی	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
				درآمدها
	*	به تفکیک اشخاص	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	سایر درآمدها

۳- حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی		

چنانچه وجوهی به عنوان ودیعه اجاره توسط واحد گزارشگر دریافت شود، بانک دریافت فوق در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌شود. به‌علاوه درآمد حاصل از ودیعه اجاره نیز تحت عنوان "درآمد حاصل از اجاره و املاک اراضی" شناسایی و گزارش می‌گردد.

ثبت شماره (۲): پس از انتقال وجوه حاصل از اجاره املاک و اراضی به حساب بانک پرداخت مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		

لازم به ذکر است وجوه حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح به عنوان وجوه سایر منابع محسوب و دیگر رویدادهای ناشی از آن بر اساس نسخه سال ۱۳۹۶ نظام حسابداری بخش عمومی (ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۴۳۵۵ مورخ ۱۳۹۶/۲/۲) شناسایی می‌شود.

بخش بیست و هفتم

دستورالعمل حسابداری بودجه جمعی - خرجی

چنانچه در بودجه سالانه کل کشور، منابع پیش‌بینی شده در مقابل مصارف برآورد شده آن به صورت جمعی - خرجی در نظر گرفته شود، این منابع و مصارف، بودجه‌ی جمعی - خرجی محسوب می‌شود. این منابع و مصارف، بدون دریافت و پرداخت وجه نقد در نظر گرفته شده و در ذیل ردیف بودجه‌ای واحدهای گزارشگر پیش‌بینی می‌شود. برای نمونه می‌توان به منابع پیش‌بینی شده بابت حقوق ورودی دستگاه‌های اجرایی در مقابل اعتبار برآورد شده برای حقوق و عوارض گمرکی آن‌ها اشاره نمود.

از این رو واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی می‌تواند بدون پرداخت وجه نقد و در حدود اعتبار برآورد شده مربوط، اعتبار موردنظر را استفاده نموده و تاییدیه دریافتی آن را از خزانه اخذ نماید. واحد دارای منابع جمعی - خرجی نیز می‌تواند بدون دریافت وجه نقد و در حدود منابع پیش‌بینی شده مربوط، موضوع مورد نظر را اعمال نموده و تاییدیه مرتبط با آن را از خزانه دریافت نماید. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی و واحد دارای منابع جمعی - خرجی (در برخی موارد نظیر ثبت معافیت‌ها و تخفیفات گمرکی به نرخ صفر یا معافیت مالیاتی که واحد دارای اعتبار و منابع جمعی - خرجی یکی است) به صورت زیر شناسایی می‌گردد. لازم به ذکر است صرفاً واحدهایی که بر اساس قوانین حاکم، در قوانین بودجه سنواتی درآمد و اعتبار مربوط به آن‌ها به صورت جمعی - خرجی پیش‌بینی شده، ملزم به اعمال ثبت‌های حسابداری این دستورالعمل می‌باشند.

۲- حسابداری بودجه جمعی - خرجی

واحد دارای پیش‌بینی منابع جمعی - خرجی

ثبت شماره (۱): به میزان منابع جمعی - خرجی ارایه شده و تاییدیه مربوط خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

واحد دارای برآورد اعتبار جمعی - خرجی

ثبت شماره (۲): به میزان استفاده از اعتبار جمعی - خرجی و تاییدیه دریافتی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه (به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت) / دارایی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها) / دارایی در جریان تکمیل / موجودی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها)
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

در صورتی که اعتبار جمعی - خرجی استفاده شده، قابل انتساب به دارایی واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. بدیهی است، هرگونه عملیات در خصوص اعتبار جمعی - خرجی منوط به تبادل موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد. ضمناً هر نوع درآمد جمعی - خرجی باید در سطح تفصیلی تفکیک و افشا شده و رویدادهای مربوط من جمله معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی و گمرکی در سطح واحد گزارشگر اعم از استانی یا ستادی ثبت، نگهداری و گزارش گردد. همچنین اگر واحد گزارشگر بیش از یک نوع درآمد جمعی - خرجی داشته باشد، بایستی انواع درآمد را به تفکیک نوع درآمد، ثبت و در یادداشت‌های توضیحی افشاء نماید.

چنانچه واحدی برای موضوعی واحد، دارای برآورد اعتبار و پیش‌بینی منابع جمعی - خرجی باشد (نظیر معافیت مالیاتی و اعتبار جمعی - خرجی مربوط برای سازمان امور مالیاتی کشور یا ثبت معافیت‌ها و تخفیفات گمرکی به نرخ صفر و اعتبار جمعی - خرجی مربوط برای گمرک جمهوری اسلامی ایران)، به میزان اعتبار جمعی - خرجی استفاده شده، تنها حساب‌های بودجه‌ای ثبت فوق اعمال می‌شود.

لازم به ذکر است واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی، صرفاً در حدود اعتبار برآورد شده در موافقت‌نامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقت‌نامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

بخش بیست و هشتم

دستورالعمل حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲)

بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

۱- مقدمه

مطابق مفاد جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، عوارض موضوع بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی موضوع این قانون و عوارض شماره‌گذاری خودروهای موضوع بند (ج) ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه ذیربط نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود تا بر اساس نسبت‌های مقرر به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز شود. به علاوه سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری‌های شهرستان مربوط واریز می‌گردد تا مطابق قوانین و مقررات مربوط در همان روستاها و مناطق عشایری استفاده شود.

از سوی دیگر، بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، فرمانداری به عنوان یک واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود. بر این اساس گزارش‌های مالی مرتبط با این وجوه باید در پایان دوره مالی به استانداری مربوط (به عنوان واحد گزارشگر) ارسال تا در یادداشت‌های توضیحی آن واحد و دولت افشاء شود. از این رو رویدادهای مرتبط با سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری در دفاتر فرمانداری‌ها به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

ثبت شماره (۱): واریز سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۲): استفاده از وجوه واریزی در روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بانک وجوه سایر منابع		

چنانچه در پایان دوره مالی حساب "بانک وجوه سایر منابع" و "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" مرتبط با این وجوه دارای مانده باشد، فرمانداری باید اطلاعات لازم را جهت افشاء در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی به استانداری مربوط ارسال نماید. استانداری مکلف است، اطلاعات دریافتی از فرمانداری‌های ذیربط را در بخش سایر موارد افشاء به صورت زیر گزارش نماید: "مانده حساب بانک وجوه سایر منابع و سایر حساب‌های و اسناد پرداختنی فرمانداری(های) بابت موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم مبلغ میلیون ریال می‌باشد."

ثبت شماره (۳): در صورت تحصیل یا ایجاد دارایی از محل وجوه یادشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل دارایی‌های عمومی
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دارایی‌های عمومی		

چنانچه وجوه مزبور برای تحصیل یا ایجاد دارایی استفاده شود، فرمانداری موردنظر باید اطلاعات مربوط به دارایی‌های مزبور را تا زمان برکناری یا واگذاری آنها، در حساب انتظامی فوق (به تفکیک دارایی مربوط (شامل پیش پرداخت، موجودی‌ها و دارایی ثابت مشهود)، سال و اشخاص) نگهداری نماید.

**دستور العمل حسابداری بند (و) تبصره (۶)
قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور**

۱- مقدمه

بر اساس جزء (۱) بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، در این سال به سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور اجازه داده شده است، بیست درصد (۲۰٪) از وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده را برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی و تامین بخشی از هزینه‌های طرح‌های تملک‌داری‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها به ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به صورت مستقیم و یا تامین قسمتی از وجوه مورد نیاز خرید ماشین‌آلات مذکور، به تفکیک سهم هر استان پرداخت و هزینه کند. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر سازمان فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

ثبت شماره (۱): دریافت وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل قراردادها
**	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها		

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۳): در صورت واگذاری پیش‌پرداخت و اخذ تضمین لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک وجوه سایر منابع		

ثبت شماره (۴): به هنگام تحصیل ماشین آلات خدماتی و عمرانی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

رویدادهای مربوط به تسویه بدهی فوق بر اساس فصل چهارم نسخه سال ۱۳۹۶ نظام حسابداری بخش عمومی (ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۴۳۵۵ مورخ ۱۳۹۶/۲/۲) شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۵): در صورت تسویه بخشی از بدهی موضوع قرارداد توسط واحدهای دریافت‌کننده دارایی (شهرداری یا دهیاری ذیربط)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		

چنانچه این وجوه به منظور تسویه بدهی موضوع قرارداد به حساب سازمان شهرداری‌های و دهیاری‌های کشور واریز گردد، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" جایگزین "حساب‌ها و اسناد پرداختی" می‌شود.

ثبت شماره (۶): به هنگام واگذاری دارایی تحصیل شده به واحدهای ذیربط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

بدیهی است واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز باید دارایی مربوط را در مقابل حساب سایر درآمدها - "دریافتی از محل سایر منابع" شناسایی نماید. چنانچه در پایان دوره مالی، حساب‌های مرتبط با این وجوه دارای مانده باشند، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور مکلف است، اطلاعات مربوط به این موضوع را در یادداشت توضیحی مرتبط با آن حساب افشاء نماید.

ثبت شماره (۷): در صورت پرداخت بخشی از مخارج طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها توسط این سازمان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک وجوه سایر منابع		

در این صورت واحد ذیربط باید بلافاصله نسبت به شناسایی دارایی در جریان تکمیل یا سایر دارایی‌های ثابت مشهود در مقابل حساب سایر درآمدها - "دریافتی از محل سایر منابع" اقدام نماید.

پیوست ۱

نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست

صورت مغایرت بانکی

۱. مقدمه

مغایرت گیری مانده بانک، فرآیندی است که موجب بررسی عملیات اثر گذار بر حساب های بانکی شده و از این طریق می تواند زمینه اعمال کنترل بر وجوه نقد را فراهم ساخته و موجب ارتقای سطح انضباط مالی شود. این موضوع در واحدهای گزارشگر بخش عمومی به واسطه حجم بالای فعالیت های مالی و تعدد حساب های بانکی از اهمیت بیشتری برخوردار است. لذا با توجه به اهمیت موضوع یاد شده از دیدگاه اعمال کنترل های داخلی و همچنین به منظور ایجاد وحدت رویه مالی در واحدهای گزارشگر کشور، دستورالعمل حاضر تهیه و ابلاغ شده است.

۲. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمائیم زیر همراه با صورتحساب مغایرت بانکی هر یک از حساب های واحد گزارشگر الزامی می باشد:

۱. صورتحساب بانکی؛

۲. لیست چک های بین راهی به همراه شماره، تاریخ، گیرنده، مبلغ و شرح چک؛ شماره سند حسابداری و تاریخ سند؛

۳. لیست وجوه نامشخص به همراه مبلغ و تاریخ واریز؛

۴. لیست های تفصیلی به تفکیک وجوه واریزی، کارمزد بانکی و برداشت از حساب به همراه ماهیت، مبلغ و تاریخ

۵. صورت ریز وجوه بین راهی که در حساب بانک اعمال نشده است.

■ در صورتی که واحد گزارشگر دارای چندین حساب بانکی باشد، صورت مغایرت هر یک از حساب های بانکی باید ارایه شود به گونه ای که حاصل جمع موجودی بانک طبق دفتر ذیحسابی در صورت مغایرت های بانکی مطابق با مانده حساب های بانک در دفاتر واحد گزارشگر مربوط باشد.

■ در صورت استفاده از سیستم های الکترونیکی جهت پرداخت، اعمال کنترل های داخلی مناسب در این زمینه ضروری است.

۳. نمونه فرم قابل قبول صورت مغایرت بانکی

<p>عنوان واحد گزارشگر :</p> <p>صورت مغایرت بانکی حساب _____ به شماره _____ نزد بانک _____ شعبه _____</p> <p>تاریخ تهیه گزارش :</p>		
شرح	طبق دفتر ذیحسابی	طبق صورت حساب بانکی
موجودی بانک		
اضافه می شود به موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند، اضافه واریزی و وجوه فاقد مشخصات و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
اضافه می شود به موجودی صورت حساب بانک؛ وجوه بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی به حساب بانک واریز نشده اند و اشتباه بانک		
کسر می شود از موجودی صورت حساب بانک؛ وجوه چک های بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی از حساب بانک برداشت نشده اند و اشتباه بانک		
کسر می شود از موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به کارمزد بانکی، برداشت به موجب احکام و تامین اجتماعی و سایر برداشت های قانونی که از حساب بانک کسر شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
موجودی واقعی بانک		

تنظیم کننده

دفترداری و تنظیم حساب ها

ذیحساب و مدیر کل امور مالی

پیوست ۲

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین

کدینگ پیشنهادی حساب‌های کل و معین نظام حسابداری بخش عمومی

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		دارایی‌ها	۱
بانک پرداخت هزینه	۱۱۰۰۱	موجودی نقد	۱۱۰
بانک پرداخت سرمایه‌ای	۱۱۰۰۲		
بانک پرداخت اختصاصی	...		
بانک وجوه سایر منابع	...		
بانک دریافت وجوه سپرده	...		
بانک رد وجوه سپرده	...		
بانک دریافت	...		
بانک پیش دریافت	...		
بانک رد وجوه اضافه دریافتی	...		
بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	...		
بانک وجوه کارشناسی ثبت	...		
بانک وجوه خدمات ثبت	...		
بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	...		
بانک دریافت فروش اراضی	...		
بانک پرداخت فروش اراضی	...		
بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت وجوه یارانه	...		
کارت هدیه	...		
بانک ارزی	...		
بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	...		
تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	...		
تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	...		
صندوق	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۱۱۵۰۱	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۱۵
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات از سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	...		
ودایع	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر	...		
وجوه سپرده نزد خزانه	...		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۱۵
وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	...		
وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	...		
طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	...		
دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی	...		
وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	...		
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۱۲۰
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۱۲۰۰۱		
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات از سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...	موجودی‌ها	۱۳۰
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۳۰۰۱ الی ...		
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	...		
موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	...	پیش پرداخت‌ها	۱۴۰
سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	...		
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	۱۴۰۰۱	پیش پرداخت مواد و کالا	۱۴۰
پیش پرداخت مواد و کالا	۱۴۰۰۲		
دارایی در جریان تکمیل	۱۵۰۰۱	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۵۰
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۵۰۰۲ الی ...		
دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
استهلاک انباشته ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
پیش پرداخت اعتبار اسنادی	...	دارایی‌های نامشهود	۱۶۰
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۶۰۰۱ الی ...		
استهلاک انباشته ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...	سرمایه گذاری‌های بلند مدت	۱۷۰
سرمایه گذاری در شرکت‌ها	۱۷۰۰۱		
سایر سرمایه گذاری‌ها	۱۷۰۰۲		
درآمد دوره‌های آتی	۱۷۰۰۳	سایر دارایی‌ها	۱۸۰
مطالبات بلند مدت دولت	۱۸۰۰۱		
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۸۰۰۲		
تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	۱۸۰۰۳		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		بدهی‌ها	۲
حساب‌ها و اسناد پرداختی	۲۱۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۲۱۰
حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	...		
حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	...		
هزینه مالی آتی	...		
حقوق و مزایای پرداختی	...		
بدهی به سایر واحدها	...		
سپرده‌های پرداختی	...		
سپرده‌های پرداختی ارزی	...		
سود تضمین شده پرداختی	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	...		
حساب‌ها و اسناد پرداختی	۲۲۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۲۲۰
بدهی به سایر واحدها	۲۲۰۰۲		
پیش‌دریافت اعتبار هزینه	۲۳۰۰۱	پیش‌دریافت اعتبار	۲۳۰
پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	۲۳۰۰۲		
پیش‌دریافت درآمد	۲۳۰۰۳		
بیمه پرداختی	۲۴۰۰۱	سایر بدهی‌های جاری	۲۴۰
حق بازنشستگی پرداختی	...		
سایر کسورات پرداختی	...		
مالیات پرداختی	...		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	...		
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	...		
ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	...		
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	...		
بدهی بابت وجوه نامشخص	...		
بدهی بابت چک‌های بین راهی	...		
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	...		
بدهی بابت اوراق بهادار	...		
بدهی بابت وجه‌الضمان	...		
اوراق مشارکت پرداختی	۲۵۰۰۱			حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت	۲۵۰
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۲۵۰۰۲		
تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	۲۵۰۰۳		
اوراق مرابحه پرداختی	۲۵۰۰۶		
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰۰۱	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰
ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۲۷۰۰۱	سایر بدهی‌های غیرجاری	۲۷۰

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		ارزش خالص	۳
ارزش خالص انباشته	۳۱۰۰۱	ارزش خالص انباشته	۳۱۰
شناسایی اولیه دارایی‌ها	...		
شناسایی اولیه بدهی‌ها	...		
دارایی‌های انتقالی	...		
دارایی‌های دریافتی	...		
تعدیلات سنواتی	...		
خالص تغییر در وضعیت مالی	...		
تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه	...		
تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه	...		
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	...		
مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰۰۱	مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰
تفاوت تسعیر ارز	۳۳۰۰۱	تفاوت‌های تسعیر عملیات خارجی	۳۳۰
		درآمدها	۴
دریافتی بابت عملیات جاری	۴۱۰۰۱	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	۴۱۰
دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	...		
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	...		
دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	...		
دریافتی بابت وجوه یارانه	...		
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	۴۲۰۰۱	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	۴۲۰
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	۴۲۰۰۲		
هدایا و کمک‌ها	۴۳۰۰۱	کمک‌های بلاعوض دریافتی	۴۳۰
دریافتی از محل سایر منابع	۴۴۰۰۱	سایر درآمدها	۴۴۰
دریافتی بابت خدمات ثبتی	...		
دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	...		
محکوم به دولت	...		
درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	...		
		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت	۵
درآمد حاصل از مالیات و عوارض	۵۱۰۰۱	درآمدهای دولت	۵۱۰
درآمد حاصل از مالکیت دولت	۵۱۰۰۲		
درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات	۵۱۰۰۳		
درآمد حاصل از جرایم و خسارت	۵۱۰۰۴		
سایر درآمدها	۵۱۰۰۵		
تخفیفات و بخشودگی	۵۱۰۰۶		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		هزینه‌ها	۶
هزینه جبران خدمت کارکنان	۶۱۰۰۱	هزینه	۶۱۰
هزینه استفاده از کالاها و خدمات	۶۱۰۰۲		
هزینه اموال و دارایی	۶۱۰۰۳		
هزینه پارانها	۶۱۰۰۴		
هزینه کمک‌های بلاعوض	۶۱۰۰۵		
هزینه رفاه اجتماعی	۶۱۰۰۶		
سایر هزینه‌ها	۶۱۰۰۷		
هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت	۶۱۰۰۸		
		وجوه ارسالی به خزانه	۷
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	۷۱۰۰۱	وجوه ارسالی به خزانه	۷۱۰
وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	۷۱۰۰۲		
		حساب‌های انتظامی	۸
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۱۰۰۱	حساب‌های انتظامی	۸۱۰
حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۱۰۰۲		
حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	۸۱۰۰۳		
حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۱۰۰۴		
حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۸۱۰۰۵		
حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	۸۱۰۰۶		
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۸۱۰۰۷		
حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۱۰۰۸		
حساب انتظامی - حواله قیر	۸۱۰۰۹		
حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	۸۱۰۱۰		
حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	۸۱۰۱۱		
حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	۸۱۰۱۲		
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	۸۱۰۱۳		
حساب انتظامی - اوراق مباحه	۸۱۰۱۴		
حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۱۰۱۵		
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۲۰۰۱	طرف حساب‌های انتظامی	۸۲۰
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۲۰۰۲		
طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	۸۲۰۰۳		
طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۲۰۰۴		
طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۸۲۰۰۵		
طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	۸۲۰۰۶		
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۸۲۰۰۷		
طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۲۰۰۸		
طرف حساب انتظامی - حواله قیر	۸۲۰۰۹		
طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	۸۲۰۱۰		
طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	۸۲۰۱۱		
طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	۸۲۰۱۲		
طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	۸۲۰۱۳		
طرف حساب انتظامی - اوراق مباحه	۸۲۰۱۴		
طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۲۰۱۵		

حساب کل	کدینگ حساب‌های کل	حساب معین	کدینگ حساب‌های معین
۹	بودجه		
۹۱۰	بودجه واحد گزارشگر	بودجه اعتبار هزینه	۹۱۰۰۱
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	۹۱۰۰۲
		بودجه اعتبار هزینه انتقالی	۹۱۰۰۳
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۱۰۰۴
۹۱۵	اعتبار انتقالی	اعتبار هزینه انتقالی	۹۱۵۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۱۵۰۲
۹۲۰	اعتبار مصوب	اعتبار هزینه	۹۲۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای	۹۲۰۰۲
۹۲۵	اسناد وخواهی شده	اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه	۹۲۵۰۱
		اسناد وخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	۹۲۵۰۲
		اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	۹۲۵۰۳
		اسناد وخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۲۵۰۴
۹۳۰	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	۹۳۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	۹۳۰۰۲
۹۳۵	کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	۹۳۵۰۱
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	۹۳۵۰۲
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	۹۳۵۰۳
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۳۵۰۴
۹۴۰	حواله‌ها	حواله اعتبار هزینه	۹۴۰۰۱
		حواله اعتبار سرمایه‌ای	۹۴۰۰۲
		حواله اعتبار هزینه انتقالی	۹۴۰۰۳
		حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۴۰۰۴
۹۵۰	اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	۹۵۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	۹۵۰۰۲
		اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	۹۵۰۰۳
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	۹۵۰۰۴
۹۶۰	کنترل اعتبار	کنترل اعتبار هزینه	۹۶۰۰۱
		کنترل اعتبار سرمایه‌ای	۹۶۰۰۲
۹۷۰	اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	۹۷۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	۹۷۰۰۲
		اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	۹۷۰۰۳
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	۹۷۰۰۴
۹۸۰	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۲
		اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۳
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۴
۹۹۰	اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	۹۹۰۰۱
		اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	۹۹۰۰۲
		اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	۹۹۰۰۳
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	۹۹۰۰۴

✓ ملاک طبقه‌بندی اقتصادی دولت، دستورالعمل ابلاغی مربوط از سوی سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

پیوست ۳

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

روی کاغذ سربرگ دار واحد گزارشگر تایپ شود.

واحد گزارشگر نمونه
صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

وزارت امور اقتصادی و دارایی - اداره کل هماهنگی و تلفیق حسابها و روشهای حسابداری
دیوان محاسبات کشور

با ملل و رمز

به پیوست صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ تقدیم می‌شود. اجزای تشکیل دهنده صورت‌های مالی به قرار زیر است:

شماره صفحه	عنوان
۲	الف) صورت وضعیت مالی
۳	ب) صورت تغییرات در وضعیت مالی
۳	پ) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
۴	ت) صورت مقایسه بودجه و عملکرد
	ث) یادداشتهای توضیحی:
۵	تاریخچه و فعالیت
۵-۸	اهم روبه‌های حسابداری
۹-۴۱	یادداشتهای مربوط به اقلام مندرج در صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی

صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شده و در تاریخ ... / ... / ۱۳۸۳ به تایید مقامات زیر رسیده است.

مقام مالی قانونی	بالاترین مقام دستگاه اجرایی و یا مقام مجاز
نام و نام خانوادگی	نام و نام خانوادگی
امضاء	امضاء

* عنوان مخاطب حسب مورد می‌تواند شامل اشخاص دیگری مانند مجمع عمومی عادی صاحبان سهام برای طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی یا هیات امنای دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی و پژوهشی باشد.

واحد گزارشگر نمونه
صورت وضعیت مالی
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

(تجدید آرایه شده)		(تجدید آرایه شده)					
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و ارزش خالص	۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
			بدهی‌های جاری				دارایی‌های جاری
.....	۱۳	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	.....	.....	۳	موجودی نقد
.....	۱۴	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	.....	.....	۴	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
.....	۱۵	حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....	۵	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
.....	۱۶	پیش‌دریافت‌ها	.....	.....	۶	سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت
.....	۱۷	سایر بدهی‌های جاری	.....	.....	۷	موجودی‌ها
.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....	۸	پیش‌پرداخت‌ها
			بدهی‌های غیرجاری				جمع دارایی‌های جاری
.....	۱۸	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		دارایی‌های غیرجاری
.....	۱۹	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....	۹	دارایی‌های ثابت مشهود
.....	۲۰	سایر بدهی‌های غیرجاری	.....	.....	۱۰	دارایی‌های نامشهود
.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....	۱۱	سرمایه گذاری‌های بلند مدت
			ارزش خالص			۱۲	سایر دارایی‌ها
.....		ارزش خالص انباشته	.....	.....		جمع دارایی‌های غیرجاری
.....	۲۱	مآزاد تجدید ارزیابی	.....	.....
.....	۲۲	تفاوت‌های تسعیر	.....	.....	...
.....		جمع ارزش خالص	.....	.....
.....		جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....	.....		جمع دارایی‌ها

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

(تجدید آرایه شده)		۱۳۹۲/۱۲/۲۹		یادداشت
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
	۲۳ دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
	۲۴ دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
	۲۵ کمک‌های بلاعوض دریافتی
	۲۶ سایر درآمدها
.....			جمع
				هزینه‌ها
	(.....)		(.....)	۲۷ جبران خدمت کارکنان
	(.....)		(.....)	۲۸ استفاده از کالاها و خدمات
	(.....)		(.....)	۲۹ هزینه‌های اموال و دارایی
	(.....)		(.....)	۳۰ یارانه
	(.....)		(.....)	۳۱ کمک‌های بلاعوض
	(.....)		(.....)	۳۲ رفاه اجتماعی
	(.....)		(.....)	۳۳ سایر هزینه‌ها
	(.....)		(.....)	۳۴ مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
(.....)		(.....)		جمع
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
	۳۵ مالیات و عوارض
	۳۶ درآمد حاصل از مالکیت دولت
	۳۷ فروش کالا و خدمات
	۳۸ جرایم و خسارات
	۳۹ سایر
.....			جمع
(.....)		(.....)		۴۰ وجوه ارسالی به خزانه
.....			خالص تغییر در وضعیت مالی

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

				ارزش خالص انباشته ابتدای سال
	
	.....		.....	۴۱ شناسایی اولیه
	.....		.....	۴۲ دارایی‌های دریافتی
	(.....)		(.....)	۴۳ دارایی‌های انتقالی
	(.....)		(.....)	۴۴ تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه
	.....		.....	۴۵ تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه
	.....		.....	۴۶ تعدیلات سنواتی
				خالص تغییر در وضعیت مالی
.....		.....		ارزش خالص انباشته
	.....		.....	مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال
	.....		.....	گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره
.....		.....		۲۱ مازاد تجدید ارزیابی
	.....		.....	تفاوت‌های تسعیر ابتدای سال
	.....		.....	گردش تفاوت‌های تسعیر طی دوره
.....		.....		۲۲ تفاوت‌های تسعیر
.....		.....		ارزش خالص

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
 صورت مقایسه بودجه و عملکرد
 برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		یادداشت	
		نهایی	اولیه		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
.....	۴۷	دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی
.....	۴۸	دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی
.....	۴۹	دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	۵۰	دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های مالی
.....		جمع منابع
					مصارف
(.....)	(.....)	(.....)	(.....)	۵۱	هزینه‌های عمومی
(.....)	(.....)	(.....)	(.....)	۵۲	هزینه‌های اختصاصی
(.....)	(.....)	(.....)	(.....)	۵۳	تملك دارایی‌های سرمایه‌ای
(.....)	(.....)	(.....)	(.....)	۵۴	تملك دارایی‌های مالی
(.....)	(.....)	(.....)	(.....)		جمع مصارف
.....		مازاد وجوه مصرف نشده
					وجوه دریافتی از طرف دولت
.....	۵۵	درآمدهای عمومی
.....	۵۶	درآمدهای اختصاصی
.....	۵۷	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	۵۸	واگذاری دارایی‌های مالی
.....		جمع

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱-۱- تاریخچه

در این بخش تاریخچه مختصری از آغاز فعالیت واحد گزارشگر و آدرس، شکل حقوقی و محل فعالیت آن درج می‌شود.

در صورتی که عمر واحد گزارشگر محدود باشد، اطلاعاتی در این خصوص ارائه شود.

۱-۲- فعالیت اصلی

در این بخش شرحی از ماهیت عملیات و فعالیت‌های اصلی واحد گزارشگر و قوانین حاکم بر عملیات آن ارائه می‌گردد.

۱-۳- تعداد کارکنان

میانگین ماهانه تعداد کارکنان طی سال به شرح زیر بوده است:

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
نفر	نفر	
...	...	کارکنان رسمی
...	...	کارکنان پیمانی
...	...	کارکنان قراردادی
...	...	کارکنان شرکت‌های خدماتی
...	...	سایر
...	...	

۲-۱- اهمیت رویه‌های حسابداری*

۲-۱- مبنای تهیه صورت‌های مالی

صورت‌های مالی این واحد بر مبنای حسابداری تعهدی و بهای تمام شده تاریخی تهیه و در موارد زیر از ارزش‌های جاری استفاده شده است:

(الف) هدایا و کمک‌های دریافتی به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل (یادداشت ۲-۹)

(ب) ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای روش تجدید ارزیابی (یادداشت ۹-۹)

۲-۲- مبنای بودجه و حسابداری

مبنای بودجه و حسابداری متفاوت است. بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد بر مبنای نقدی و سایر صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده است. طبقه‌بندی هر دو بر اساس ماهیت می‌باشد. شخصیت گزارشگر صورت مقایسه بودجه و عملکرد با سایر صورت‌های مالی یکسان است اما دوره آن‌ها با هم متفاوت است. یک دوره بودجه‌ای شامل سال مالی به علاوه دوره متمم است. بر این اساس دوره بودجه‌ای اعتبارات هزینه منتهی به ۳۱ فروردین ۱۳۹۳ و دوره بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتهی به ۳۱ تیر ۱۳۹۳ می‌باشد. به علاوه بودجه واحدهای و در بودجه واحد گزارشگر نمونه منظور گردیده است.

۲-۳- موجودی‌ها

۲-۳-۱- موجودی‌ها به استثنای موارد زیر به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک یا گروه‌های اقلام مشابه اندازه‌گیری می‌شوند. موجودی‌های تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردند. موجودی‌های نگهداری شده برای توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز یا موجودی‌های نگهداری شده جهت مصرف در فرایند تولید کالا جهت توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز، بر مبنای اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی اندازه‌گیری می‌شوند. مبلغ کاهش ارزش موجودی‌ها و کلیه زیان‌های مرتبط با آن‌ها به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. بهای تمام شده موجودی‌ها با بکارگیری روش‌های زیر تعیین می‌شود.

روش مورد استفاده

موجودی ملزومات	
موجودی مواد	
موجودی کالا	
سایر موجودی‌ها	
شناسایی ویژه / اولین صادره از اولین وارده / میانگین موزون	

۲-۳-۲- هر گونه تغییر در رویه‌های اندازه‌گیری موجودی‌ها با ذکر دلیل ارائه می‌شود (برای مثال؛ موجودی مواد تا قبل از سال مالی ۱۳۹۲، با بکارگیری روش "میانگین موزن" انجام می‌شد، اما به دلیل از ابتدای سال ۱۳۹۲، به روش "اولین صادره از اولین وارده" تغییر یافته و روش جدید با فرض تسری به سال‌های قبل اعمال شده است).

لازم به ذکر است بهای تمام شده کالاها و خدماتی که برای یک دوره خاص تولید و تفکیک شده اند باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

* رویه‌های حسابداری که در واحد گزارشگر موضوعیت ندارد، نباید افشا شود.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۴-۲- دارایی‌های ثابت مشهود

۴-۲-۱- دارایی‌های ثابت مشهود، به استثنای موارد مندرج در یادداشت‌های ۲-۴-۲ تا ۲-۴-۴، بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود. دارایی‌های ثابت مشهودی که از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شده است، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد. مخارج بعدی مرتبط با دارایی‌های ثابت مشهود که موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد و شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد وجود داشته باشد، به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود. مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

۴-۲-۲- زمین تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد.

۴-۲-۳- ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی در حساب‌ها انعکاس یافته است. تجدید ارزیابی در تاریخ و با استفاده از کارشناسان مستقل، صورت پذیرفته است. تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. دوره تناوب تجدید ارزیابی ساله می‌باشد.

۴-۲-۴- شناسایی اولیه طبقه / طبقات دارایی‌های ثابت مشهود در تاریخ براساس ارزیابی گروه کارشناسی منتخب این واحد انجام و در حساب‌ها انعکاس یافته است.

۴-۲-۵- دارایی‌های میراث ملی شامل بنای تاریخی (ساختمانی) است که به عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و تعداد ۱۰ جلد کتاب خطی است. بنای تاریخی (ساختمان) همانند سایر اقلام دارایی‌های ثابت مشهود شناسایی، اندازه‌گیری و افشا می‌شود. ۱۰ جلد کتاب خطی همانند سایر دارایی‌های ثابت مشهود افشا می‌گردد.

۴-۲-۶- از مجموع دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ میلیون ریال با توجه به مجوز در وثیقه بدهی‌های واحد قرار دارد و مبلغ میلیون ریال آن‌ها دارای مالکیت محدود شده است.

۴-۲-۷- استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود، مشتمل بر دارایی‌های ناشی از اجاره سرمایه‌ای، با توجه به الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار (شامل عمر مفید برآوردی) دارایی‌های مربوط و با در نظر گرفتن آیین‌نامه و بر اساس نرخ‌ها و روش‌های زیر محاسبه می‌شود:

نوع دارایی	نرخ استهلاك	روش استهلاك
اثاثیه و منصوبات
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
ماشین‌آلات و تجهیزات
ساختمان و مستحدثات
.....

۴-۲-۸- برای دارایی‌های ثابتی که طی ماه تحصیل می‌شود و مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، استهلاك از اول ماه بعد محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود. در مواردی که هر یک از دارایی‌های استهلاك‌پذیر پس از آمادگی جهت بهره‌برداری به علت تعطیل کار یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد، میزان استهلاك آن برای مدت یاد شده معادل ۳۰ درصد نرخ استهلاك منعکس در جدول بالا است.

۴-۲-۹- استهلاك دارایی‌های تجدید ارزیابی شده با توجه به مبلغ دفتری جدید (پس از تجدید ارزیابی)، طی عمر مفید باقیمانده محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۲-۵- دارایی‌های نامشهود

۲-۵-۱- دارایی‌های نامشهود، به استثنای یادداشت ۲-۵-۲، به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود. مخارج معرفی یک محصول یا خدمت جدید مانند مخارج تبلیغات، مخارج انجام عملیات در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان مانند مخارج آموزش کارکنان، و مخارج اداری، عمومی و فروش در بهای تمام شده دارایی‌های نامشهود منظور نمی‌شود. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره‌برداری شد، متوقف می‌شود. بنابراین مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی‌شود.

۲-۵-۲- حق امتیاز تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد.

۲-۶- مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

۲-۶-۱- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد. هر گاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد دوره شناسایی می‌شود.

۲-۶-۲- کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هر گاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردیده و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۲-۶-۳- مازاد تجدید ارزیابی شده در سرفصل ارزش خالص، در زمان برکناری دائمی یا واگذاری دارایی مربوط یا متناسب با استفاده از آن توسط این واحد مستقیماً در گردش حساب ارزش خالص منظور شود. مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر تجدید ارزیابی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

۲-۷- زیان کاهش ارزش دارایی‌های غیر جاری

۲-۷-۱- مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود / یک قلم دارایی نامشهود به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و بازیافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیر ممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به مبلغ بازیافتی برآوردی کاهش داده می‌شود، مگر آن که کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت این کاهش باید به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس می‌شود.

۲-۷-۲- افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی یک دارایی ثابت مشهود که بر اساس مندرجات یادداشت (۲-۷-۱) به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آن که شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، از طریق برگشت حساب ذخیره کاهش ارزش شناسایی می‌شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

۲-۸- ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بر اساس یک ماه آخرین حقوق و مزایای مستمر برای هر سال خدمت آن‌ها محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود.

۲-۹- ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان بر اساس محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌گردد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۲-۱۰- درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۲-۱۰-۱- درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای به میزان افزایش در خالص دارایی‌های شناسایی شده اندازه‌گیری می‌شود.

۲-۱۰-۲- در مواردی که جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای همراه با شناسایی بدهی است، متناسب با ایفای تعهدات مربوط، مبلغ دفتری بدهی کاهش و معادل آن درآمد شناسایی می‌گردد.

۲-۱۰-۳- درآمد مرتبط با مالیات در زمان اتفاق رویداد مشمول مالیات و احراز معیارهای شناخت دارایی شناسایی می‌گردد.

۲-۱۰-۴- درآمد ناشی از انتقالات در زمان احراز معیارهای شناخت دارایی یا بخشودگی بدهی قطعی شده شناسایی می‌شود.

۲-۱۱- درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

۲-۱۱-۱- درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود.

۲-۱۱-۲- درآمد حاصل از ارائه خدمات، در زمان ارائه خدمات شناسایی می‌شود.*

۲-۱۱-۳- درآمد حاصل از فروش، در زمان تحویل کالا به مشتری شناسایی می‌شود.*

۲-۱۲- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بر اساس تجزیه و تحلیل سنی مطالبات برآورد و محاسبه شده است.

۲-۱۳- مخارج تامین مالی

مخارج تامین مالی در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود به استثنای مخارجی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک "دارایی واجد شرایط" است.

۲-۱۴- تسعیر ارز

اقلام پولی ارزی با استفاده از نرخ رسمی ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ رسمی ارز در تاریخ انجام معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر می‌شوند. تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی حسب مورد به شرح زیر در حساب‌ها منظور می‌شود:

مازاد مابه‌التفاوت ارزش دارایی‌ها یا بدهی‌های ارزی، تحت عنوان حساب تفاوت‌های تسعیر در صورت گردش حساب تغییرات در ارزش خالص و صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی و منعکس می‌شود. کسری مابه‌التفاوت ارزش دارایی‌ها یا بدهی‌های ارزی، به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود. به هنگام محاسبات تسعیر ارز، مانده حساب تفاوت‌های تسعیر دوره‌های قبل تعدیل می‌شود.

* زمان شناسایی در مورد هر واحد گزارشگر باید با توجه معیارهای مندرج در بند ۱۵ و ۲۰ استاندارد حسابداری شماره (۴) با عنوان درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای حسب مورد تعدیل شود.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۳- موجودی نقد

۱۳۹۱		۱۳۹۲		یادداشت	
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	۱-۳ الی ...	بانک قابل برداشت
...	بانک غیر قابل برداشت
...	صندوق
...	کارت هدیه
...	تنخواه گردان ...
...		
...		

کلیه حساب‌های بانکی و تنخواه گردان‌های واگذار شده در این یادداشت افشاء می‌شود.

۱-۳- موجودی حساب‌های بانک قابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۳۹۱		۱۳۹۲		شماره حساب	نوع حساب	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		هزینه‌ای	
...		سرمایه‌ای	
...		سایر منابع	
...			
...			

۲-۳- موجودی حساب‌های بانک غیر قابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۳۹۱		۱۳۹۲		شماره حساب	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		

۱-۲-۳- موجودی نقد در تاریخ صورت وضعیت مالی شامل وجه ارزی به مبلغ میلیون ریال (سال قبل به مبلغ میلیون ریال) است.

۲-۲-۳- مبلغ میلیون ریال از موجودی نقد مربوط به وجه اضافه دریافتی و مبلغ میلیون ریال مربوط به وجه نامشخص می‌باشد.

۳-۳- موجودی کارت هدیه به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۳۹۱		۱۳۹۲		تعداد	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		
...		

۴-۳- تنخواه گردان ... به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۳۹۱		۱۳۹۲		اشخاص	سال
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		
...		

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۴۲

۴- حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

	۱۳۴۲					
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	(...)	حساب‌ها و اسناد دریافتی
...	...	(...)	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی
...	...	(...)	مطالبات از سایر واحدها
...	...	—	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و خواهی شده
...	...	—	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی
...	...	—	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی
...	...	—	ودایع
...	...	—	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر
...	...	—	وجوه سپرده نزد خزانه
...	...	—	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
...	...	—	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
...	...	—	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
...	...	—	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه
...	...	—	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
...	...	(...)	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی
...	...	(...)	

۴-۱- مبالغ وجوه سپرده نزد خزانه و طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی به ترتیب پس از کسر دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به مبلغ میلیون ریال و دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به مبلغ میلیون ریال منعکس گردیده است.

۴-۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
 سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵- حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱۳۸۱		۱۳۸۲			
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)
حساب‌ها و اسناد دریافتی					
...	...	(...)
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی					
...	...	(...)
مطالبات از سایر واحدها					
...	...	(...)

۵-۱- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۶- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت

۱۳۸۱		۱۳۸۲	
خالص	خالص	کاهش ارزش	بهای تمام شده
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)	...
سرمایه‌گذاری در سهام			
...	...	(...)	...
سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار			
...	...	-	...
...			
...	...	(...)	...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۷- موجودی‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲			
	خالص	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	(...)	...	موجودی ملزومات
...	...	(...)	...	موجودی مواد
...	...	(...)	...	موجودی کالا
...	...	(...)	...	سایر موجودی‌ها
...	...	(...)	...	

۷-۱- موجودی‌ها تا مبلغ ... میلیون ریال در مقابل خطرات ناشی از بیمه شده است.

۷-۲- بخشی از موجودی کالا به بهای تمام شده میلیون ریال با شرط توزیع رایگان به مدارس تحصیل شد.

۷-۳- موجودی مواد به مبلغ دفتری میلیون ریال با توجه به مجوز در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۷-۴- بخشی از موجودی‌های واحد به شرح زیر نزد دیگران نگهداری می‌شود:

۱۳۹۱	۱۳۹۲	دلیل	محل نگهداری	
میلیون ریال	میلیون ریال			
...	موجودی مواد
...	...			موجودی کالا
...	...			

۸- پیش پرداخت‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
...	...	پیش پرداخت مواد و کالا
...	...	

۸-۱- در قبال پیش‌پرداخت واگذار شده به اشخاص تضمین به ارزش میلیون ریال اخذ گردید.

۸-۲- مبلغ میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۹- دارایی‌های ثابت مشهود

(ارقام به میلیون ریال)		بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی										شرح اقلام							
مبلغ دفتری		استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته					افزایش					مانده در							
۱۳۸۱	۱۳۸۲	مانده در	واگذار شده (کاهش)			استهلاک و	مانده در	واگذار شده (کاهش)			افزایش	افزایش	مانده در	شرح اقلام					
		پایان سال	سایر	هدایا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	کاهش ارزش	پایان سال	سایر	هدایا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	ناشی از تجدید در ارزیابی		سایر	هدایا و کمک‌ها	دریافتی	خرید	ابتدای سال
...	-	-	(...)	(...)	-	-	(...)	(...)	-	...	-	-	اثاثیه و منصوبات
...	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	-	-	-	وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...	-	-	(...)	(...)	-	-	-	(...)	...	-	ماشین آلات و تجهیزات
...	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	-	(...)	-	-	-	-	ساختمان و مستحقات
...	...	-	-	-	-	-	-	...	-	-	-	(...)	-	-	-	-	زمین
...	-	-	-	(...)	-	-	-	(...)	-	-	-	-	اقلام گرانبها
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	دارایی‌های زیستی
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	وسایل و ادوات دریایی
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	وسایل و ادوات هوایی
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	جاده‌ها
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	تاسیسات
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	شبکه‌های توزیع و انتقال
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	سدها
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	میراث ملی
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	سایر دارایی‌های ثابت مشهود
...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	دارایی در جریان تکمیل
...	-	-	-	-	-	-	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
...	-	-	-	-	-	-	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی
...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	(...)	(...)	(...)	(...)

۹-۱- دارایی‌هایی شامل ماشین آلات و تجهیزات به ارزش میلیون ریال از واحد دریافت شده است.

۹-۲- ماشین آلائی به ارزش میلیون ریال از واحد به صورت کمک دریافت گردیده است.

۹-۳- دارایی‌هایی شامل اثاثیه و منصوبات به ارزش میلیون ریال به واحد و وسایل نقلیه به ارزش میلیون ریال به واحد انتقال یافته است.

۹-۴- ساختمانی به ارزش میلیون ریال به اهدا شده است.

۹-۵- دارایی‌های فروخته شده مربوط به دارایی‌های مازاد و یا فرسوده می‌باشد که پس از اخذ مجوز لازم از طریق مزایده به فروش رسیده است.

۹-۶- سایر موارد افزایش شامل ساختمان و مستحقات واقع در و می‌باشد که برای اولین بار شناسایی شده‌اند.

۹-۷- مبلغ میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۹-۸- از مجموع دارایی‌ها مبلغ میلیون ریال مربوط به دارایی‌های انتقالی مشروط است که فهرست این دارایی‌ها به شرح ذیل می‌باشد.

شرح شرایط استفاده مدت باقیمانده تا اتمام تعهدات

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۹-۸- دارایی‌ها ثابت مشهود تا ارزش ... میلیون ریال در مقابل خطرات احتمالی ناشی از حریق ، سیل و زلزله از پوشش بیمه‌ای برخوردار است.

۹-۹- ماشین‌آلات و تجهیزات در سال ۱۳۸۲ مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و تفاوت آن به مبلغ میلیون ریال تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در گروه ارزش خالص طبقه‌بندی شده و در گردش حساب ارزش خالص نیز انعکاس یافته است. مقایسه مبلغ دفتری ماشین‌آلات و تجهیزات مبتنی بر روش تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری مبتنی بر روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

۱۳۸۱		۱۳۸۲		
بر مبنای تجدید ارزیابی	بر مبنای بهای تمام شده	بر مبنای تجدید ارزیابی	بر مبنای بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ماشین‌آلات و تجهیزات
...	

۹-۱۰- زمینی به ارزش ... و بخشی از ماشین‌آلات به ارزش با توجه به مجوز در قبال تسهیلات مالی دریافتی در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۹-۱۱- دارایی‌های در جریان تکمیل به شرح زیر است:

عنوان طرح / پروژه	درصد تکمیل		برآورد تاریخ بهره‌برداری	برآورد مخارج تکمیل میلیون ریال	مخارج انباشته	
	۱۳۸۱	۱۳۸۲			۱۳۸۱	۱۳۸۲
	میلیون ریال	میلیون ریال		میلیون ریال	میلیون ریال	
...
...
...

۹-۱۱-۱- بخشی از منابع طرح احداث از محل فروش اوراق مشارکت به مبلغ میلیون ریال تامین شده است.

۹-۱۱-۲- مبالغ زیر به حساب دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است:

مخارج انباشته		
۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مخارج تامین مالی
...	...	سود اوراق مشارکت
...	...	سود اسناد خزانه اسلامی
...	...	زیان تسعیر ارز تسهیلات مالی دریافتی
...
...	...	

۹-۱۲- مبلغ دفتری دارایی‌های بلا استفاده به مبلغ میلیون ریال است که مبلغ میلیون ریال به صورت موقت و مبلغ میلیون ریال به صورت دائمی بلا استفاده می‌باشد.

۹-۱۳- این واحد دارای دارایی‌های میراث ملی به شرح ذیل است:

۹-۱۳-۱- یک ساختمان واقع در خیابان

۹-۱۳-۲- تعداد ۱۰ جلد کتب خطی با مشخصاتی به شرح زیر:

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۰- دارایی‌های نامشهود

(ارقام به میلیون ریال)		بهای تمام شده					استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته			شرح اقلام
مبلغ دفتری		مانده در ابتدای سال	فروخته شده	استهلاک و کاهش ارزش	مانده در ابتدای سال	مانده در پایان سال	فروخته شده	افزایش	مانده در ابتدای سال	
۱۳۹۱	۱۳۹۲									
...	(...)	(...)	(...)	نرم افزار رایانه‌ای
...	(...)	(...)	(...)	سرقفلی
...	(...)	(...)	(...)	بانک‌های اطلاعاتی
...	(...)	(...)	(...)	حق تالیف و اختراع
...	(...)	(...)	(...)	حق امتیاز و فرانشیز
...	(...)	(...)	(...)	دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد
...	(...)	(...)	(...)	سایر دارایی‌های نامشهود
...	(...)	(...)	(...)	

۱۰-۱- مبلغ میلیون ریال از دارایی‌های نامشهود دارای عمر مفید نامعین هستند:

شرح	مبلغ دفتری	دلیل نامعین بودن عمر مفید
-----	------------	---------------------------

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۱۱- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در شرکت
...	...	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
...	...	
...	...	

۱-۱۱- سایر سرمایه‌گذاری‌ها شامل سرمایه‌گذاری در اسناد خزانه اسلامی به مبلغ ... میلیون ریال و اوراق مرابحه به مبلغ ... میلیون ریال است.

۱۲- سایر دارایی‌ها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	وجوه بانکی مسدود شده*
...	...	مطالبات بلند مدت
...	...	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت
...	...	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلند مدت
...
...	...	
...	...	

۱-۱۲- تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلند مدت مبلغ دلار و یورو می باشد.

* وجوه بانکی مسدود شده وجوهی است که انتظار نمی‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه قابل دسترس باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۳- حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

	۱۳۹۲		۱۳۹۱
	ارزی	جمع	جمع
	ریالی	ریالی	ریالی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختی
حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی
حقوق و مزایای پرداختی
بدهی به سایر واحدها
سپرده‌های پرداختی
سود تضمین شده پرداختی
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات

۱۳-۱- خالص حساب‌ها و اسناد پرداختی

	۱۳۹۲		۱۳۹۱
	ارزی	جمع	جمع
	ریالی	ریالی	ریالی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختی
هزینه مالی آتی	(...)	(...)	(...)

۱۳-۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۳-۲- سپرده‌های پرداختی

	۱۳۹۲		۱۳۹۱
	ارزی	جمع	جمع
	ریالی	ریالی	ریالی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
سپرده حسن انجام کار
سپرده شرکت در مناقصه
سپرده شرکت در مزایده
سپرده حسن انجام تعهدات
...

۱۳-۳- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۴- حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

	۱۳۹۲		
۱۳۹۱	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...
...

حساب‌ها و اسناد پرداختی

بدهی به سایر واحدها

۱۴-۱- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۵- حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت

	۱۳۹۲		
۱۳۹۱	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...
...
...

حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

سایر بدهی های غیر جاری

...

۱۶- پیش‌دریافت‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	سال	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...		پیش‌دریافت بابت درآمد عمومی
...	...		پیش‌دریافت بابت درآمد اختصاصی
...
...

۱۶-۱- پیش‌دریافت‌های مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای مبلغ میلیون ریال می‌باشد.

۱۶-۲- مبلغ میلیون ریال از پیش‌دریافت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۷- سایر بدهی‌های جاری

	۱۳۹۱	۱۳۹۲
	میلیون ریال	میلیون ریال
بیمه پرداختی
حق بازنشستگی پرداختی
سایر کسورات پرداختی
مالیات پرداختی
ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
بدهی بابت وجوه نامشخص
بدهی بابت چک‌های بین راهی
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
بدهی بابت اوراق بهادار
بدهی بابت وجه الضمان

۱۷-۱- ذخایر

۱۳۹۱		۱۳۹۲			
مانده پایان سال	مانده پایان سال	برگشتی	استفاده شده	افزایش	مانده ابتدای سال
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)	(...)
...	...	(...)	(...)
...	...	(...)	(...)
...	...	(...)	(...)

ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح

ذخیره هزینه‌های تحقق یافته

ذخیره تعهدات سرمایه‌ای

۱۷-۲- مبلغ میلیون ریال از سایر بدهی‌های جاری مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۸- حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	اوراق مشارکت پرداختی
(...)	(...)	حصه جاری اوراق مشارکت پرداختی
...	...	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
(...)	(...)	حصه جاری تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
...	...	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
(...)	(...)	حصه جاری تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
...	...	
...	...	

۱۸-۱- بر اساس مجوز شماره ... مورخ ... ، مبلغ ... میلیون ریال اوراق مشارکت در تاریخ ... با سررسید سال ... و نرخ سود علی‌الحساب ... درصد منتشر و به فروش رفته است.

۱۸-۲- تسهیلات دریافتی برحسب مبانی مختلف به شرح زیر است:

۱۸-۲-۱- به تفکیک تأمین‌کنندگان تسهیلات:

۱۳۹۱ - میلیون ریال			۱۳۹۲ - میلیون ریال			
جمع	ارزی	ریالی	جمع	ارزی	ریالی	
...	بانک‌ها
...	اشخاص وابسته
...	سایر اشخاص
...	
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	سود و کارمزد سال‌های اتی
...	
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	حصه بلندمدت
...	حصه جاری
...	سود، کارمزد و جرایم معوق
...	
...	

۱۸-۲-۲- به تفکیک نرخ سود و کارمزد:

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	بیش از ۲۵ درصد
...	...	۲۰ تا ۲۵ درصد
...	...	۱۵ تا ۲۰ درصد
...	...	۱۰ تا ۱۵ درصد
...	...	۱ تا ۱۰ درصد
...	...	بدون سود و کارمزد
...	...	
...	...	

۱۸-۲-۳- به تفکیک زمان بندی پرداخت:

۱۳۹۲	
میلیون ریال	
...	۱۳۹۳
...	۱۳۹۴
...	۱۳۹۵
...	۱۳۹۶
...	۱۳۹۷ و پس از آن
...	
...	

۱۸-۲-۴- به تفکیک نوع وثیقه:

۱۳۹۲	
میلیون ریال	
...	ضمانت‌نامه بانکی
...	وثیقه ملکی
...	سفته
...	...
...	
...	تسهیلات بدون وثیقه
...	
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۱۹-ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

	۱۳۸۱	۱۳۸۲	
	میلیون ریال	میلیون ریال	
	مانده در ابتدای سال
	(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
	ذخیره تامین شده
	مانده در پایان سال
	(...)	(...)	حصه جاری
	
	

۲۰-سایر بدهی‌های غیر جاری

	۱۳۸۱	۱۳۸۲	
	میلیون ریال	میلیون ریال	
	مانده در ابتدای سال
	(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
	ذخیره تامین شده
	مانده در پایان سال
	(...)	(...)	حصه جاری
	
	

۱-۲۰- در خصوص مزایای اجتماعی مبلغ میلیون ریال ذخیره در نظر گرفته شده است که به شرح ذیل می باشد:

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۲۱- مازاد تجدید ارزیابی

	۱۳۸۱	۱۳۸۲	
	میلیون ریال	میلیون ریال	
	مانده در ابتدای سال
	افزایش
	(...)	(...)	کاهش
	(...)	(...)	انتقال به ارزش خالص انباشته
	مانده در پایان سال
	

۲۲- تفاوت‌های تسعیر

	۱۳۸۱	۱۳۸۲
	میلیون ریال	میلیون ریال

۲۲-۱- تفاوت تسعیر ارز به مبلغ میلیون ریال (سال قبل مبلغ میلیون ریال) مربوط به واحد مستقر در کشور می‌باشد. از این بابت مبلغ میلیون ریال طی سال مالی مورد گزارش در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس یافته است.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۲۳- دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته

۲۳-۱- دریافتی بابت عملیات جاری

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات جاری
...	...	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم*
...	...	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا
...	...	دریافتی بابت وجوه یارانه
...	...	

۲۳-۲- دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم
...	...	

۲۳-۲-۱- مبلغ میلیون ریال از دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای مربوط به واگذاری اسناد خزانه اسلامی می‌باشد.

۲۴- دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
...	...	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
...	...	

۲۵- کمک‌های بلاعوض دریافتی

هدایا و کمک‌ها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هدایای نقدی
...	...	تجهیزات اهدایی
...	...	بخشودگی بدهی‌ها
...
...	...	

۲۵-۱- مبلغ میلیون ریال از کمک‌های بلاعوض دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۲۶- سایر درآمدها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی از محل سایر منابع
...	...	درآمد حاصل از ضبط سپرده‌ها
...	...	دریافتی بابت خدمات ثبتی
...	...	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس
...	...	

* مربوط به دوره بودجه‌ای سال ۱۳۸۱ است که در سال مالی ۱۳۸۲ دریافت شده است.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۲۷- جبران خدمت کارکنان

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	حقوق و دستمزد
...	...	فوق العاده ها و مزایای شغل
...	...	

۲۸- استفاده از کالاها و خدمات

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ماموریت داخلی و خارجی
...	...	حق الزحمه انجام خدمات قراردادی
...	...	حمل و نقل و ارتباطات
...	...	نگهداری و تعمیر دارایی های ثابت
...	...	نگهداری و تعمیر وسائل اداری
...	...	چاپ و خرید نشریات و مطبوعات
...	...	تصویر برداری و تبلیغات
...	...	تشریفات
...	...	هزینه های قضایی، ثبتی و حقوقی
...	...	هزینه های بانکی
...	...	آب و برق و سوخت
...	...	مواد و لوازم مصرف شدنی
...	...	هزینه های مطالعاتی و تحقیقاتی
...	...	حق عضویت
...	...	

۲۹- هزینه‌های اموال و دارایی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود و کارمزد وام‌ها و تسهیلات بانکی و اوراق بهادار
...	...	سود و کارمزد وام های داخلی
...	...	سود و کارمزد وام های خارجی
...	...	سود اوراق مشارکت
...	...	سود اسناد خزانه اسلامی
...	...	سایر
...	...	

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۳۰- یارانه

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	پرداخت مابه التفاوت قیمت کالاها و خدمات
...	...	پرداخت‌های انتقالی غیر سرمایه‌ای
...	...	

۳۱- کمک‌های بلاعوض

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	کمک بلاعوض به دولت‌های خارجی
...	...	کمک بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی
...	...	کمک بلاعوض به سایر سطوح دولتی
...	...	کمک بلاعوض به بخش غیر دولتی
...	...	

۳۲- رفاه اجتماعی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	بیمه و بازنشستگی
...	...	کمک‌های رفاهی کارمندان دولت
...	...	کمک‌های رفاهی گروه‌های خاص
...	...	کمک‌های رفاهی دانش‌آموزان و دانشجویان
...	...	کمک‌های رفاهی بازنشستگان
...	...	

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۳۳- سایر هزینه‌ها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مالیات
...	...	اجاره و کرایه
...	...	سایر هزینه‌های متفرقه
...	...	

۳۳-۱- سایر هزینه‌های متفرقه شامل هزینه مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ ریال و هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها به مبلغ ریال می‌باشد.

۳۴- مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)

۱۳۸۱	۱۳۸۲	یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	۳۴-۱	مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس
...	...	۳۴-۲	مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس
...	...		

۳۴-۱- مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هزینه استهلاک اثاثه و منصوبات
...	...	هزینه استهلاک وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...	...	هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات
...	...	هزینه استهلاک ساختمان و مستحقات
...
...	...	

۳۴-۲- مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هزینه استهلاک نرم افزار رایانه‌ای
...	...	هزینه استهلاک حق تالیف و اختراع
...	...	هزینه استهلاک حق امتیاز و فرانسیز
...
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۳۵- مالیات و عوارض

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مالیات اشخاص حقوقی
...	...	مالیات بر درآمدها
...	...	مالیات بر ثروت
...	...	مالیات بر واردات
...	...	مالیات بر کالاها و خدمات
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۳۶- درآمد حاصل از مالکیت دولت

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود سهام شرکت‌های دولتی
...	...	درآمد حاصل از اجاره
...	...	سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۳۷- فروش کالا و خدمات

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از خدمات
...	...	درآمد حاصل از فروش کالاها
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۳۸- جرایم و خسارات

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از جرایم و خسارات
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۳۹- سایر درآمدها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود تضمین شده
...	...	سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها
...	...	تفاوت تسعیر ارز
...
...	...	

۴۰- وجوه ارسالی به خزانه

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد عمومی
...	...	درآمد اختصاصی
...	...	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
...	...	واگذاری دارایی‌های مالی
...	...	

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۴۱- شناسایی اولیه دارایی‌ها / بدهی‌ها

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	ساختمان و مستحقات
...
...
...

۴۲- دارایی‌های دریافتی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	ماشین آلات و تجهیزات
...
...
...

۴۳- دارایی‌های انتقالی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	اثاثیه و منصوبات
...	...	وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...
...

۴۴- تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	تسویه مطالبات
...	...	
...	...	

۴۴-۱ مبلغ میلیون ریال از مطالبات مربوط به درآمدهای مالیاتی این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه در برابر بدهی‌های دولت تسویه شد.

۴۵- تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	تسویه بدهی‌ها
...	...	
...	...	

۴۵-۱ مبلغ میلیون ریال از بدهی‌های این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه در برابر مطالبات دولت تسویه شد.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۴۶- تعدیلات سنواتی

۱۳۸۱	۱۳۸۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...

آثار انباشته تغییر در رویه حسابداری

اصلاح اشتباهات

...

۴۶-۱- در سال ۱۳۸۲ روش ارزیابی موجودی مواد از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر یافته است. اتخاذ روش جدید، خالص تغییر در

وضعیت مالی سال ۱۳۸۲ را به مبلغ ... میلیون ریال افزایش داده است.

۴۶-۲- اصلاح اشتباهات شامل اقلام زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
(...)	...
(...)	...

اصلاح درآمد ناشی از هدایای مشروط در سال ۱۳۸۱

اصلاح ذخیره هزینه‌های تحقق یافته سال ۱۳۸۱

۴۶-۳- به منظور تصویری مناسب از وضعیت مالی و نتایج عملیات، برخی اقلام مقایسه‌ای مربوط در صورت‌های مالی مقایسه‌ای به شرح ذیل بابت تعدیلات سنواتی و یا

اصلاحات طبقه‌بندی، اصلاح و ارایه مجدد شده است و به همین دلیل اقلام مقایسه‌ای زیر بعضاً با صورت‌های مالی ارایه شده در سال مالی قبل مطابقت ندارد.

مانده تجدید ارائه شده ۱۳۸۲ میلیون ریال	تعدیلات سنواتی		اصلاحات طبقه‌بندی		مانده تجدید ارائه شده میلیون ریال
	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
...
...
...
...
...
...

اقلام صورت وضعیت مالی

حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

پیش‌پرداخت‌ها

دارایی‌های ثابت مشهود

حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت

...

ارزش خالص انباشته

اقلام صورت تغییر در وضعیت مالی

کمک‌های بلاعوض دریافتی

سایر هزینه‌ها

...

تعدیلات سنواتی

ارزش خالص انباشته

...
...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۴۷- دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی

مبلغ میلیون ریال مربوط به سال جاری و مبلغ میلیون ریال مربوط به دوره متمم می‌باشد. به علاوه مبلغ میلیون ریال به صورت اوراق دریافت شده است.

۴۸- دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی

مبلغ میلیون ریال مربوط به سال جاری و مبلغ میلیون ریال مربوط به دوره متمم می‌باشد. به علاوه مبلغ میلیون ریال به صورت اوراق دریافت شده است.

۴۹- دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه ای

مبلغ میلیون ریال مربوط به سال جاری و مبلغ میلیون ریال مربوط به دوره متمم می‌باشد. به علاوه مبلغ میلیون ریال به صورت اوراق دریافت شده است.

۵۰- دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های مالی

مبلغ میلیون ریال مربوط به سال جاری و مبلغ میلیون ریال مربوط به دوره متمم می‌باشد. به علاوه مبلغ میلیون ریال به صورت اوراق دریافت شده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۱- هزینه‌های عمومی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	
...	

۵۱-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات هزینه عمومی ارائه می‌شود.

۵۱-۲- دلایل تغییرات در بودجه

بودجه اولیه اعتبارات هزینه عمومی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در بودجه اولیه و نهایی اعتبارات هزینه عمومی به دلیل می‌باشد.

...

۵۱-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه می‌شود.

۵۱-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۲- هزینه‌های اختصاصی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	
...	

۵۲-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات هزینه اختصاصی ارائه می‌شود.

۵۲-۲- دلایل تغییرات در بودجه

بودجه اولیه اعتبارات هزینه اختصاصی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در بودجه اولیه و نهایی اعتبارات هزینه اختصاصی به دلیل می‌باشد.

...

۵۲-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۵۲-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	هزینه‌های اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۳- تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت مشهود
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده
...	
...	

۵۳-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ارائه می‌شود.

۵۳-۲- دلایل تغییرات در بودجه

بودجه اولیه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در بودجه اولیه و نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به دلیل می‌باشد.

...

۵۳-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت مشهود
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۵۳-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت مشهود
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۴- تملک دارایی‌های مالی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	واگذاری سرمایه‌گذاری در سهام
...	بازپرداخت اصل اوراق مشارکت
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی
...	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی پرداختی ارزی
...	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	سرمایه‌گذاری در کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی
...	
...	

۱- ۵۴- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های مالی ارائه می‌شود.

۲- ۵۴- دلایل تغییرات در بودجه

بودجه اولیه اعتبارات تملک دارایی‌های مالی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در بودجه اولیه و نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های مالی به دلیل می‌باشد.

...

۳- ۵۴- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	واگذاری سرمایه‌گذاری در سهام
...	بازپرداخت اصل اوراق مشارکت
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی
...	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی پرداختی ارزی
...	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	سرمایه‌گذاری در کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه می‌شود.

۴- ۵۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	واگذاری سرمایه‌گذاری در سهام
...	بازپرداخت اصل اوراق مشارکت
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی
...	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی پرداختی ارزی
...	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	سرمایه‌گذاری در کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۵- درآمدهای عمومی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه
...	
...	

۵۵-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای عمومی ارائه می‌شود.

۵۵-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای عمومی در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای عمومی به دلیل می‌باشد.

...

۵۵-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۵۵-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۶- درآمدهای اختصاصی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه
...	
...	

۵۶-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای اختصاصی ارائه می‌شود.

۵۶-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای اختصاصی در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای اختصاصی به دلیل می‌باشد.

...

۵۶-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه می‌شود.

۵۶-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمدهای مالیاتی
...	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
...	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
...	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
...	درآمدهای متفرقه

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۷- واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی
...	منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
...	منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای
...	

۵۷-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارائه می‌شود.

۵۷-۲- دلایل تغییرات در بودجه

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای به دلیل می‌باشد.

...

۵۷-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی
...	منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
...	منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۵۷-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی
...	منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
...	منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۸- واگذاری دارایی‌های مالی

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
...	منابع حاصل از فروش اسناد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره
...	منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
...	منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها
...	منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی
...	منابع حاصل از برگشتی پرداخت‌های سال‌های قبل
...	منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی
...	منابع حاصل از واگذاری‌ها
...	
...	

۵۸-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای واگذاری دارایی‌های مالی ارائه می‌شود.

۵۸-۲- دلایل تغییرات در بودجه

واگذاری دارایی‌های مالی در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی واگذاری دارایی‌های مالی به دلیل می‌باشد.

...

۵۸-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	منابع حاصل از فروش اسناد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره
...	منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
...	منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها
...	منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی
...	منابع حاصل از برگشتی پرداخت‌های سال‌های قبل
...	منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی
...	منابع حاصل از واگذاری‌ها

۵۸-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی	
۱۳۸۲	۱۳۸۲	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	منابع حاصل از فروش اسناد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره
...	منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
...	منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها
...	منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی
...	منابع حاصل از برگشتی پرداخت‌های سال‌های قبل
...	منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی
...	منابع حاصل از واگذاری‌ها

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۹- حساب‌های انتظامی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	۵۹-۱	تضمین‌های دریافتی
...	...	۵۹-۲	تضمین‌های واگذار شده
...	...	۵۹-۳	کنترل قراردادهای
...	...	۵۹-۴	موجودی امانی
...	...	۵۹-۵	دارایی‌های امانی
...	...		حواله قیر
...	...	۵۹-۶	علی الحساب بابت عملیات جاری
...	...	۵۹-۷	علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
...	...		اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
...	...	۵۹-۸	کسری ابواب جمعی برداشتی
...	...		اسناد خزانه اسلامی
...	...		کنترل منابع بودجه‌ای
...	...		منابع پیش بینی شده
...	...		
...	...		

۵۹-۱- حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	نوع تضمین
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ضمانت نامه بانکی
...	...	اوراق مشارکت
...
...	...	

۵۹-۲- حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	نوع تضمین
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ضمانت نامه بانکی
...	...	اسناد خزانه اسلامی
...
...	...	

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۹-۳- حساب انتظامی - کنترل قراردادها به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۳۸۲	۱۳۸۱
	میلیون ریال	میلیون ریال

۵۹-۴- حساب انتظامی - موجودی‌های امانی به شرح زیر است:

شرح	اشخاص	۱۳۸۲	۱۳۸۱
موجودی مواد	سازمان ...	میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی ملزومات	سازمان ...	...	...
...	
	

۵۹-۵- حساب انتظامی - دارایی‌های امانی به شرح زیر است:

شرح	اشخاص	۱۳۸۲	۱۳۸۱
ماشین آلات و تجهیزات	سازمان ...	میلیون ریال	میلیون ریال
وسایل نقلیه	سازمان ...	...	...
...	
	

۵۹-۶- حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۳۸۲	۱۳۸۱
	میلیون ریال	میلیون ریال

۵۹-۷- حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۳۸۲	۱۳۸۱
	میلیون ریال	میلیون ریال

۵۹-۸- پیگیری لازم در خصوص کسری‌های ایجاد شده بابت احکام صادره از مراجع ذیصلاح انجام و اعتبار لازم در بودجه سال برآورد گردیده است.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۶۰- تعهدات، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی

۶۰-۱- تعهدات سرمایه‌ای ناشی از قراردادهای منعقد و مصوب در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مبلغ تعهد شده سرمایه گذاری در
...	...	۵۹-۳ احداث ساختمان
...	...	۵۹-۳ احداث سد
...
...

۶۰-۲- بدهی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

مبلغ
میلیون ریال
...
...
...

دعوی حقوقی مطرح علیه سازمان
...

۶۰-۲-۱- دعوی حقوقی در تاریخ توسط علیه سازمان به مبلغ میلیون ریال در دادگاه مطرح گردیده که پیامدهای ناشی از آن در شرایط حاضر مشخص نمی‌باشد.

۶۰-۳- دارایی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

در تاریخ ادعایی علیه مبنی بر ورود خسارت به مبلغ میلیون ریال به تجهیزات سازمان مطرح شده است که در حال بررسی است و وصول خسارت محتمل می‌باشد.

در تاریخ ادعایی علیه مبنی بر ورود خسارت به مبلغ میلیون ریال به ساختمان سازمان مطرح شده است که در حال بررسی است و وصول خسارت محتمل می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۶۱- معاملات با اشخاص وابسته

۶۱-۱- معاملات با اشخاص وابسته خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده طی سال مورد گزارش:

(مبالغ به میلیون ریال)

نام شخص وابسته	نوع وابستگی	موضوع	شرایط معامله/ رویداد	نحوه تسویه	تضمین‌ها	مبلغ	تفاوت با سایر معاملات	مانده طلب (بدهی)
...	...	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	(...)
...	...	ارائه ...	قرارداد...	...	...	...	...	...
واحد گزارشگر اصلی و نهایی	...	کمک‌های بلاعوض دریافتی	مصوبه ...	...	...	...	...	-
...	-
...	...	فروش دارایی‌های غیرجاری	مصوبه ...	...	...	...	...	...
...	...	تسهیلات پرداختی	مصوبه ...	...	...	...	...	...
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	...	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	(...)
...
...	...	هزینه کمک‌های بلاعوض	قانون ...	...	...	...	...	-
...	...	خرید دارایی‌های غیرجاری	قرارداد...	...	...	...	...	(...)
سایر اشخاص وابسته	...	تضمین‌های واگذار شده	قانون ...	...	...	...	...	-
...	-

لازم به توضیح است تنها معاملات افشا شده محدود به معاملاتی است که خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده است.

۶۱-۲- معاملات انجام شده طی سال مورد گزارش با مدیران و خویشاوندان آن‌ها:

۶۱-۲-۱- پاداش یا جبران خدمت

(مبالغ به میلیون ریال)

نوع وابستگی با واحد گزارشگر	نام شخص وابسته	مسئولیت مدیر مربوطه	شرح	مبلغ
...	آقای ...	مدیر ...	پاداش مربوط به خدمات غیر مدیریتی (....)	....
مدیران اصلی	خانم ...	مدیر ...	جبران خدمت به‌منوان .....	....
...
...	آقای ...	رئیس ...	جبران خدمت	....
خویشاوندان مدیران اصلی	خانم ...	معاون ...	جبران خدمت	....
...
جمع	...	...	...	....

لازم به ذکر است، جبران خدمات مدیران اصلی در چارچوب ضوابط مصوب حاکم بر واحد گزارشگر بوده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۲-۲-۶۱-وام‌ها

(مبالغ به میلیون ریال)

نوع وابستگی یا واحد گزارشگر	نام شخص وابسته	مسئولیت مدیر مربوطه	مبلغ دریافتی طی دوره	شرایط بازپرداخت	مبلغ بازپرداخت شده طی دوره	مانده پایان دوره
	آقای	مدیر ....	....	....	....	....
مدیران اصلی	خانم	مدیر ....	....	....	....	....

	آقای	رئیس ....	....	....	....	....
خویشاوندان مدیران اصلی	خانم	معاون ....	....	....	....	....

جمع			....	-	....	....

۳-۶۱-مانده حساب‌های نهایی اشخاص وابسته به شرح زیر است:

(مبالغ به میلیون ریال)

شرح	نام شخص وابسته	نوع وابستگی	حساب‌ها و اسناد		حساب‌ها و اسناد		سود تضمین شده پرداختی	پیش‌دریافت‌ها	تسهیلات دریافتی	۱۳۹۲		۱۳۹۱	
			دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای				طلب	بدهی	طلب	بدهی
		
واحد گزارشگر اصلی و نهایی		
		
شرکت‌های تحت کنترل مشترک		
		
مدیران اصلی واحد گزارشگر		
		
سایر اشخاص وابسته		
جمع		

۴-۶۱-به استثنای مورد زیر هیچگونه هزینه یا ذخیره‌ای در رابطه با مطالبات از اشخاص وابسته در سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۱ شناسایی نشده است.

۱-۴-۶۱-ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال مالی ۱۳۹۱ بابت طلب از بالغ بر میلیون ریال می‌باشد که به دلیل تعدیل گردیده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۶۲- وضعیت ارزی

	شماره یادداشت	دلار آمریکا	یورو	پوند انگلیس	
	۳	...	...	...	موجودی نقد
	۴	...	...	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	۵	...	...	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
		...	...	...	جمع دارایی‌های پولی ارزی
	۱۳	(...)	(...)	(...)	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	۱۴	(...)	(...)	(...)	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
	۱۸	(...)	(...)	(...)	سایر بدهی‌های غیرجاری
		(...)	(...)	(...)	جمع بدهی‌های پولی ارزی
		...	(...)	...	خالص دارایی‌ها (بدهی‌های) پولی ارزی
		...	(...)	...	خالص دارایی‌ها (بدهی‌های) پولی ارزی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

۶۳- سایر موارد افشا*

۶۳-۱- فرم آمار بدهی‌ها و مطالبات دولت ضمیمه یادداشت‌های توضیحی می‌باشد.

* اطلاعاتی که افشای آن‌ها برای ارائه مطلوب ضروری است در این قسمت افشا می‌شود.

پیوست ۴

شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها،
ذخایر و بدهی‌های احتمالی

مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی بموجب تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدهی‌های واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدهی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل پیاده‌سازی مرتبط با پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در خصوص انواع بدهی‌هایی که معمولاً توسط واحدهای گزارشگر شناسایی می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد. این راهنما شامل ۷۳ بند تعاریف، مفاهیم کلی و ضوابط اجرایی است.

۱. تعاریف، مفاهیم و اصطلاحات کلی شناخت و اندازه‌گیری بدهی‌ها در این راهنما به شرح ذیل می‌باشد:

بدهی: عبارت از تعهد آرایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است (استاندارد ۸؛ تعاریف).

بدهی احتمالی:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد، یا

ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود:

۱. آرایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد (استاندارد ۸؛ تعاریف).

تعهد عرفی: تعهدی است ناشی از اقدامات واحد گزارشگر در مواردی که واحد گزارشگر با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاست‌های اعلام شده یا آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص

نشان داده است که مسئولیت‌های خاصی را خواهد پذیرفت و در نتیجه، واحد گزارشگر انتظاری بجا برای آن‌ها ایجاد کرده است که مسئولیت‌های خود را ایفا خواهد کرد (استاندارد ۸ تعاریف).

تعهد قانونی: تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود (استاندارد ۸ تعاریف).

ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است (استاندارد ۸ تعاریف).

رویداد تعهد آور: رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد (استاندارد ۸ تعاریف).

مخارج تامین مالی: عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد گزارشگر برای تامین مالی متحمل می‌شود (استاندارد ۹ تعاریف).

۲. تمام انواع بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی باید از ابتدای سال ۱۳۹۴ به محض ایجاد به ارزش اسمی یا ارزش فعلی (طبق استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی)، شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.

۳. بدهی‌های شناسایی نشده که در سال‌های قبل ایجاد شده‌اند و همچنان تسویه نشده‌اند، باید در سال ۱۳۹۴ شناسایی و حسب مورد در سرفصل بدهی‌های جاری یا بلند مدت ثبت گردند. طرف مقابل این بدهی‌ها حساب حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) است.

۴. فهرست بدهی‌های واحدهای گزارشگر طبق فهرست حساب‌ها در نظام حسابداری بخش عمومی است.

۵. واحدهای گزارشگر باید به هنگام آماده شدن برای پذیرش حسابداری تعهدی، همه سیستم‌های موجود را برای تعیین میزان تعدیل مورد نیاز جهت تأمین نیازهای حسابداری تعهدی و بطور خاص حسابداری بدهی‌ها و تعهدات مورد بازبینی قرار دهند. اگر امکان تعدیل سیستم‌های موجود برای تأمین نیازهای مربوط وجود نداشته باشد، طراحی سیستم‌های جدید ضروری خواهد بود.

۶. اقدامات لازم برای شناخت بدهی‌ها، به میزان اطلاعات در دسترس یک واحد گزارشگر در خصوص آن بدهی‌ها بستگی دارد. مراحل کلی شناسایی و ثبت بدهی‌ها که می‌باید بلافاصله پس از ابلاغ این راهنما اجرایی گردد، عبارتند از:

الف. تهیه فهرست همه انواع بدهی‌های ایجاد شده توسط واحد گزارشگر،

ب. تعیین طبقات بدهی‌هایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد،

پ. بکارگیری رویه‌های حسابداری مرتبط برای ثبت و گزارش هر طبقه از بدهی‌ها،

ت. ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه،

ث. تعیین مانده‌های افتتاحیه صحیح برای هر طبقه (شناسایی، بکارگیری تعریف بدهی و اندازه‌گیری)

و

ج. برقراری ارتباط با سیستم‌های مرتبط برای پشتیبانی از الزامات حسابداری تعهدی نظیر زیر سیستم‌های خرید و تدارکات، حقوق و دستمزد، دریافت و پرداخت، امور قراردادها و ...

۷. فرایند طی شده برای شناسایی بدهی‌ها باید مستند شود تا امکان تعیین مانده‌های افتتاحیه و رسیدگی و حسابرسی بعدی فراهم شود.

۸. واحدهای دولتی مجازند به دلیل نیاز فوری، خرید کالا و یا خدمات را صرفاً تا سقف اعتبارات تخصیص یافته به صورت نسیه انجام دهند. ضروری است واحدهای گزارشگر ترتیبی اتخاذ نمایند که هر گونه خرید نسیه (اعتباری) توسط مسئولان خرید، تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای، در دفاتر ثبت شود.

۹. در راستای کنترل تعهدات دولت و بر اساس بند (هـ) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ایجاد بدهی بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانون درخصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقتنامه‌های متبادله ممنوع است. لیکن این امر مانع شناسایی و ثبت بدهی‌های مازاد ایجاد شده محسوب نمی‌شود (موضوع بخشنامه مشترک شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کشور). تعهدات فعلی مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار واحدهای مربوط نیز بایستی با عنوان حساب ذخیره هزینه‌های تحقق یافته و یا ذخیره تعهدات سرمایه ای (به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی) شناسایی و در صورتهای مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است برعهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد.

لازم به توضیح است که تعهد به معنای الزام به انجام وظیفه یا ایفای مسئولیت به شیوه‌ای مشخص است. داشتن تعهد فعلی بدین معناست که تعهد در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده و هنوز ایفا نگردیده است. لذا قصد انجام یک کار در آینده حتی در صورت تامین اعتبار، تعهد فعلی محسوب نمی‌شود. تعهد فعلی زمانی ایجاد می‌شود که واحد گزارشگر به واسطه انجام عملی خاص یا وقوع رویدادی مشخص، ملزم به انتقال منابع به دیگران شده باشد.

۱۰. جهت جلوگیری از هر گونه تعهد مازاد بر اعتبار یا تعهدات بلند مدت لازم است یک سیستم کنترل تعهدات بر اساس الزامات تهیه شده توسط وزارت اموراتصادی و دارایی برقرار گردد تا هرگونه رویداد تعهدآور از نقطه شروع توسط مقام ذیصلاح تایید شده و امکان ردیابی آن تعهد تا زمان ایجاد بدهی یا انصراف از آن فراهم شود.

۱۱. واحدهای گزارشگر باید آثار مالی تعهدات حاصل از مصوبه‌های قانونی و بودجه‌ای را مورد ارزیابی قرار دهند. در شرایطی که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی حاصل از این مصوبه‌ها محتمل و مبلغ قطعی آن مشخص باشد به عنوان بدهی شناسایی می‌گردد. در صورتی که مبلغ قطعی آن مشخص نباشد اما به طور قابل اتکاء قابل برآورد باشد به عنوان ذخایر و در غیر اینصورت به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌گردد.

۱۲. در راستای اجرای حکم بند (پ) ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و الزام کنترل تعهدات ضروری است واحدهای گزارشگر به طور ماهانه اطلاعات بدهی‌ها و تعهدات خود را در قالب صورت بدهی‌ها و تعهدات بر اساس فرم‌ها و بخشنامه‌های ابلاغی، به مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی تحویل نمایند و در پایان سال نیز به انضمام صورتهای مالی ارایه نمایند. در اجرای این بند اخذ تاییدیه سازمان حسابرسی برای اطلاعات سالانه ضروری است.

۱۳. چون تعهد همیشه مستلزم تقبل تکلیف درقبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیمات مسئولان و مدیران دولتی و یا مراجع ذیصلاح جهت ارایه خدمت یا کالای خاص به عموم، به تعهد عرفی در تاریخ صورت وضعیت مالی منجر نمی‌شود مگر اینکه قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی تصمیم به گونه‌ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تأثیر تصمیم رسیده باشد و در آن‌ها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد گزارشگر ایجاد کرده باشد.

۱۴. واحدی که بدهی بلندمدت دارد، باید بخش جاری آن را که قرار است طی یکسال از تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه شود، تحت عنوان "حصه جاری بدهی‌های بلندمدت" طبقه‌بندی و گزارش نماید.

۱۵. بخشودگی بدهی زمانی امکان‌پذیر است که طبق اسناد و مدارک موجود، تعهد فعلی و الزام برای تسویه وجود نداشته باشد. مبلغ و چگونگی بخشودگی بدهی باید با استناد به قوانین و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۱۶. در سال‌های اخیر تسویه و تهاتر دیون و تعهدات واحدهای گزارشگر از محل صدور و واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی، پیش‌بینی شده است. برای نمونه می‌توان به بند (ر) تبصره (۳) قانون بودجه سال ۱۳۹۳، جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. هنگام تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از هر محلی، حساب بدهی از دفاتر حذف می‌گردد. در این شرایط مبلغ و چگونگی تسویه حتماً باید با استناد به بند قانونی مربوط در یادداشت‌های توضیحی افشاء گردد.

۱۷. تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. درضمن، این موضوع در مورد تمام هزینه‌هایی که مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری می‌باشد و همچنین هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده و هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاک نیز صادق است.

۱۸. عملیاتی که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد شود، عملیات مبادله‌ای محسوب می‌شود. به طور مثال خرید کالاهای مصرفی از بازار جزء عملیات مبادله‌ای است. بدهی‌های حاصل از این فعالیت‌ها در گروه حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای طبقه‌بندی می‌شوند. بدهی غیرمبادله‌ای در مواردی از قبیل هدایای مشروط و دریافت خدمات به بهای ناچیز، شناسایی و ثبت می‌شود.

۱۹. حساب‌های پرداختنی (بستانکاران) شامل بدهی یک واحد گزارشگر به دیگران است، نظیر حساب‌های پرداختنی که هنگام خرید کالاها و خدمات به صورت نسیه ایجاد می‌شوند و یا هنگام دریافت صورتحسابی (یا مبالغ پرداختنی طبق مفاد یک توافق یا قرارداد در جریان) که به علت کمبود

نقدینگی و یا هر دلیل دیگر بلافاصله پرداخت نمی‌شود و تا پایان دوره نیز ممکن است پرداخت نشود.

۲۰. تعیین مانده افتتاحیه حساب‌های پرداختی و هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده شامل تحلیل و بررسی همه هزینه‌های مستمر است. یک واحد گزارشگر باید:

الف. فهرستی از همه مبالغ پرداختی ثبت شده را تهیه کند،

ب. صحت مبالغ ثبت شده برای معاملات خاص را بررسی و فرآیند مذکور را مستند نماید،

پ. کامل بودن مبالغ ثبت شده را بررسی کند، این موضوع می‌تواند شامل درخواست تأییدیه از اشخاص ذینفع (بستانکاران و اعتباردهندگان) باشد.

ت. همه هزینه‌ها را جهت آگاهی از هزینه‌های تحقق یافته در پایان دوره بررسی کند.

۲۱. در سال ۱۳۹۴ و سال‌های بعد از آن ذخایر لازم باید برآورد و در دفاتر به عنوان بدهی ثبت شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا بخشی از تعهدات فعلی واحد گزارشگر است و احتمال آرایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه این تعهدات محتمل است. از آنجا که برآورد حاصل ابهام و احتمال است، لازم است چگونگی محاسبات و برخورد با ابهام و احتمالات در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. مبلغ برآورد شده بابت ذخایر مربوط به رویدادهای مالی قبل از سال ۱۳۹۴ حسب مورد در مقابل حساب تعدیلات سنواتی (بابت تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباهات) و حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی می‌گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از مخارج پرداخت نشده قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود. همچنین لازم است دقت کافی در محاسبات اعمال شود، زیرا مانده حساب ذخایر مبنای تعدیلات در سال‌های آتی خواهد بود. ذخایر زمانی باید شناسایی شوند که:

الف. واحد گزارشگر تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،

ب. خروج خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و

پ. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

ذخایر بدهی‌هایی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام است. اصطلاح ذخیره در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود، اما این

اقلام مبلغ دفتری دارایی‌ها را تعدیل می‌کند و بدهی محسوب نمی‌شود. نمونه‌هایی از اقلامی که ممکن است برای آن‌ها ذخیره شناسایی شود عبارتند از مخارج تجدید ساختار، مزایای پایان خدمت کارکنان و تعهدات پاکسازی زیست محیطی.

۲۲. شناسایی ذخیره برای هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده یا هزینه‌های معوق در پایان سال مالی الزامی است. از جمله حقوق معوق کارکنان، هزینه آب و برق مصرف شده‌ای که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است یا هزینه تامین مالی (سود و کارمزد) تحقق یافته‌ای که هنوز تاریخ پرداخت آن نرسیده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از سایر ذخایر است. لازم به توضیح است که بدهی‌های معوق بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدهی‌های معوق نیز استفاده می‌شود، اما بدهی‌های معوق بخشی از حساب‌های پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

۲۳. در صورتی که از سنوات قبل نیز هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده وجود دارد باید در مقابل حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) شناسایی و در دفاتر ثبت گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از بدهی‌های ایجاد شده قابل اتساع به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود.

۲۴. هرگونه مانده بدهی‌ها و ذخایر ناشی از اصلاح اشتباه سنواتی و یا تغییر در رویه‌های حسابداری می‌بایست با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی یا دارایی مربوط حسب مورد شناسایی شود.

۲۵. در مورد سودهای تضمین شده بدهی‌های بانکی، در پایان سال باید سود تضمین شده تحقق یافته شناسایی و گزارش گردد. خلاصه روش‌های مرتبط با محاسبه سود تضمین شده در جدول ذیل ارائه شده است.

ابزار مالی	روش محاسبه
سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه مدت	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود تضمین شده صورتحساب‌ها و ابزارهای کوتاه مدت مشابه	تفاوت بین ارزش اسمی و قیمت پرداخت در زمان خرید
سود تضمین شده اوراق بدهی	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود سپرده‌های بلند مدت	حاصل ضرب نرخ سود در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری

۲۶. به هنگام صدور احکام تعهدآور از سوی مراجع ذیصلاح، لازم است از حساب ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح استفاده شود. در صورتی که در سال‌های قبل نیز چنین احکامی صادر شده و هنوز تسویه نگردیده است، در مقابل حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) ذخیره لازم در نظر گرفته می‌شود.

۲۷. واحدهای گزارشگر باید آثار مالی دعاوی حقوقی را مورد ارزیابی قرار دهند. بدین منظور احتمال محکوم شدن در دادگاه، توانایی برآورد مبلغ زیان به گونه‌ای اتکا پذیر، میزان پیشرفت رسیدگی به شکایت، نظر مشاور حقوقی، تجربه واحد گزارشگر و سایر موارد مشابه مورد توجه قرار می‌گیرد. به هر حال اگر شواهد نشان دهد یک واحد گزارشگر در جریان یک پروژه قضایی با احراز شرایط فوق، در تاریخ صورت وضعیت مالی محکوم می‌شود، باید بر اساس بهترین برآورد، ذخیره لازم را شناسایی کند و در صورتی که برآورد قابل اتکاء امکانپذیر نباشد باید در یادداشت‌های توضیحی به عنوان بدهی احتمالی افشاء شود.

در یادداشت زیر بخشی از نحوه افشای بدهی‌های احتمالی یک واحد گزارشگر نشان داده شده است:

یادداشت‌های توضیحی:

بدهی احتمالی به مبلغ ۸۹۸ میلیون ریال مربوط به شهرداری بابت ۱٪ عوارض خاص از تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۱ لغایت ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ می‌باشد. این واحد گزارشگر طبق مدارک مستند ارایه شده در سال ۱۳۸۹ از طرف شهرداری از پرداخت ۱٪ عوارض خاص معاف بوده است. لیکن در سال ۱۳۹۲ و پس از برقراری تجمیع عوارض، شهرداری مدعی دریافت ۱٪ عوارض خاص است که واحد گزارشگر به این موضوع اعتراض نموده و مدارک لازم ارایه شده است و موضوع در کمیسیون حل اختلاف شهرداری در دست بررسی می‌باشد.

۲۸. لازم است ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان هر دوره مالی محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود. با توجه به این که پرداخت مبلغ مزبور از سوی واحد گزارشگر دارای سررسید معینی نیست و کارکنان می‌توانند بر اساس قوانین و مقررات مربوط از مرخصی خود استفاده و یا مبلغ آن را دریافت

نمایند، از این رو به عنوان بدهی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌گردد. مبلغ این ذخیره در پایان هر دوره مجدداً محاسبه و بر حسب میزان استفاده کارکنان از مرخصی، مانده قبلی آن تعدیل می‌شود.

۲۹. در هر سال لازم است ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان برآورد و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان تعدیل گردد. همچنین مبلغ برآورد شده بابت ذخیره مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹۴، در مقابل حساب تعدیلات سنواتی شناسایی می‌شود.

با گذشت هر سال از خدمت کارکنان، برای کارفرما یک تعهد قطعی ایجاد می‌شود. لذا در هر دوره مالی، کارفرما باید مبلغ این تعهد را برآورد کند و هزینه آن را شناسایی نماید. در حال حاضر با یک روش ساده این ذخیره محاسبه می‌شود. در این روش، ذخیره مزایای پایان خدمت متناسب با سنوات خدمت در پایان هر سال براساس آخرین حقوق محاسبه و تفاوت آن با مانده موجود به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۳۰. ذخیره مخارج آلودگی محیط زیست در شرایطی که سه ویژگی تعهد فعلی (شامل تعهد قانونی یا عرفی) در نتیجه رویداد گذشته، محتمل بودن آرایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد و قابل برآورد بودن مبلغ به گونه‌ای اتکا پذیر در مورد جریمه و مخارج پاکسازی و خسارت‌های وارده به محیط زیست در مورد آن‌ها مصداق داشته باشد، باید برآورد و در حساب‌ها منظور شود. بدیهی است در صورتیکه وجود تعهد فعلی قطعی نباشد یا به علت عدم امکان اندازه‌گیری یا برآورد قابل اتکا، قابل ثبت نباشد به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر افشاء می‌شود. به عنوان مثال ممکن است برخی از شرکت‌های پتروشیمی و پالایشی بابت تولید محصولات خود به صورت اجتناب ناپذیر خسارتی را بر محیط زیست تحمیل کنند که براساس قوانین و مقررات مربوط نیز مکلف به پرداخت عوارض آلاینده‌گی باشند که می‌تواند برحسب میزان تولید/فروش محصولات تولیدی آلاینده، درصدی به عنوان ذخیره اینگونه تعهدات در دفاتر اعمال حساب شود. ضمناً اگر توسط نهادهای مسوول محیط زیست، شکایتی علیه آنها مطرح شده باشد، در صورت عدم امکان برآورد مبلغ جرایم و یا عوارض مربوط، اثر مالی آن در دفاتر قابل ثبت نبوده و لذا بایستی به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های همراه افشاء شود.

۳۱. واحدهای گزارشگر در مواردی که قراردادهایی منعقد کنند که تعهداتی را برای آن‌ها ایجاد نماید، با وقوع رویدادهایی که موجب زیانبار شدن قرار داد (شرایطی که مخارج غیر قابل اجتناب برای ایفای

تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی آن است) می‌شود، باید تعهدی را بابت زیان مربوط به قرارداد به عنوان ذخیره شناسایی کنند. مخارج غیر قابل اجتناب قرارداد بیانگر اقل زیان ناشی از اجرای قرار داد و مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد است. برای نمونه اگر قرار داد اجاره غیر قابل فسخ برای مدت ۲ سال منعقد شده باشد و با گذشت ۱ سال واحد گزارشگر به صورت یک جانبه اقدام به لغو قرارداد نماید، این واحد باید معادل ۱ سال باقی مانده، ذخیره‌ای در دفاتر خود شناسایی نماید.

۳۲. کالا، خدمات و سایر مزایایی که برای ایفای مسوولیت‌های اجتماعی دولت ارائه می‌شوند مزایای اجتماعی نامیده می‌شوند. ممکن است این مزایا موارد زیر را دربرگیرد:

الف. ارائه بهداشت، آموزش، مسکن، حمل و نقل و سایر خدمات اجتماعی به جامعه. در بسیاری از موارد، الزامی وجود ندارد که ذینفعان از خدمات مزبور، مبلغی برابر با ارزش این خدمات پردازند.

ب. کمک به خانواده‌ها، سالمندان، از کار افتادگان، بیکاران و سایرین، به عبارت دیگر، دولت در تمامی سطوح ممکن است به افراد و گروه‌هایی از جامعه به منظور دسترسی به خدمات، کمک مالی اعطا کند تا نیازهای خاص آن‌ها را برآورده سازد.

طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فقط در شرایطی که واحد ارائه کننده مزایای اجتماعی به طور مستقیم از دریافت کنندگان مزایا، مابه‌ازایی که تقریباً با ارزش کالاها و خدمات ارائه شده برابر است را دریافت کند، ذخیره یا بدهی احتمالی ناشی از تعهدات دولت به ارائه مزایای مزبور باید شناسایی شود. در غیر اینصورت یعنی شرایطی که مزایای اجتماعی به طور رایگان ارائه می‌شود، نیازی به شناسایی ذخیره نیست. این استثنا شرایطی را نیز دربر می‌گیرد که در رابطه با یک مزیت، تعرفه‌ای وضع شود ولی این تعرفه هیچ رابطه مستقیمی با آن مزیت نداشته باشد.

۳۳. به غیر از موارد فوق، واحدهای گزارشگر در موقعیت‌های دیگری نیز ذخیره شناسایی می‌نمایند. تجدید ساختار و توقف عملیات بخش‌هایی از یک واحد گزارشگر بر اساس مصوبات قانونی و طرح تفصیلی رسمی می‌تواند منجر به ایجاد تعهداتی شود که در صورت‌های مالی افشا می‌شود. اگر واحد گزارشگر موضوع تجدید ساختار را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی به عموم اعلام نکرده باشد و یا طرح را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی شروع نکند، نیازی به شناسایی ذخیره نیست.

۳۴. در صورتی که وجود تعهد فعلی در تاریخ تهیه صورت‌های مالی همراه با عدم اطمینان باشد، یا اینکه یک قلم با تعریف بدهی منطبق باشد ولی قابل اندازه‌گیری یا برآورد و شناسایی نباشد، تحت عنوان بدهی‌های احتمالی افشا می‌شود. بدهی‌های احتمالی به طور بالقوه یک بدهی محسوب می‌شوند و ردیابی و گزارش آن‌ها جهت کنترل و برنامه‌ریزی پرداخت‌ها ضروری است. لذا لازم است از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این راهنما در انتهای هر سال مبلغ و احتمال این تعهدات در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. از آنجا که وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند، ضروری است بدهی‌های یادشده بطور مداوم ارزیابی شود و در صورت‌های مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند و امکان برآورد اتکاپذیر فراهم می‌شود، ذخیره برای آن شناسایی شود.

۳۵. گاهی اوقات دولت ممکن است بازپرداخت بدهی‌های شرکت‌های دولتی یا مادر تخصصی و یا اوراق مشارکت دولت برای طرح‌های عمرانی را تحت شرایط خاصی تضمین کند. در این صورت اگر واحد مقروض نتواند بدهی خود را بپردازد، ضامن، ملزم به پرداخت بدهی خواهد بود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ چنانچه واحد گزارشگر مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفاء شود باید بعنوان بدهی احتمالی محسوب شود. ولی برای بخشی از تعهد که احتمال آرایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن محتمل است، باید ذخیره شناسایی کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآوردی اتکاپذیر انجام داد. به عبارتی در مواردی که ناتوانی قرض‌گیرنده در ایفای تعهداتش محتمل باشد، واحد گزارشگر باید بابت بدهی‌های آتی ناشی از ضمانت، ذخیره شناسایی کند. اما در صورت عدم امکان برآورد اتکاپذیر، باید مبلغ و احتمال آن در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. عدم توانایی مالی و یا وقوع حوادث مانند بلایای طبیعی از جمله رویدادهایی است که منجر به شناسایی ذخایر یا افشای بدهی‌های احتمالی بر حسب مورد خواهد شد.

۳۶. هر گونه وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی واحدهای گزارشگر، باید تحت عنوان بدهی بابت وجوه نامشخص شناسایی و ثبت شود. پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ واریز، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

۳۷. چک‌های بین راهی به چک‌هایی اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحد گزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و تحویل شده است و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده‌اند. پس از گذشت سه ماه از تاریخ صدور چک و ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل، بدهی بابت چک‌های بین راهی شناسایی و ثبت می‌شود و مبالغ این چک‌ها به حساب خزانه منتقل و در صورت نیاز مسترد می‌شود.

۳۸. وجوه اضافه دریافتی به وجوهی اطلاق می‌شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشا این دریافت اضافی، اشتباه پرداخت کننده یا مامور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود. شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط انجام می‌شود.

۳۹. واحد گزارشگر ممکن است مطابق قوانین و مقررات مربوط، مبالغی را از افراد برای تحویل کالا و یا ارایه خدمات در آینده، دریافت کند. این مبالغ، پیش دریافت درآمد محسوب می‌شود و تا زمانی که کالا تحویل و یا خدمت مربوط ارایه نشده است تحت عنوان یک بدهی جاری در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. پیش دریافت‌هایی که در سال‌های قبل دریافت و به حساب درآمد منظور شده، ولی هنوز تسویه نشده است باید در مقابل تعدیلات سنواتی شناسایی و ثبت گردد. ضروری است به صورت مستمر وضعیت مانده پیش دریافت‌ها از نظر تحقق درآمد بررسی و تعدیل گردد.

۴۰. درآمد مرتبط با مالیات، عوارض و جرایم زمانی شناسایی می‌شود که رویداد مشمول مالیات، عوارض و جرایم اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. بنابراین منابع دریافت شده پیش از وقوع رویداد مربوط، به عنوان پیش دریافت درآمد در دوره وصول این منابع، شناسایی می‌شود.

۴۱. به هنگام دریافت اوراق بهادار موضوع ماده (۴۶) قانون محاسبات عمومی کشور، بدهی بابت اوراق بهادار می‌باید بستانکار شود. در صورت انتقال موجودی اوراق بهادار از سال‌های قبل نیز باید معادل مبلغ آن‌ها، در سال ۱۳۹۴ بدهی شناسایی شود.

۴۲. مبالغی که به عنوان سپرده از دیگران دریافت می‌شود، باید به عنوان بدهی ثبت و گزارش شوند. لازم است یک طبقه‌بندی مناسب از نوع و موضوع سپرده‌ها بر حسب سررسید تسویه در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۴۳. طبق نظام حسابداری بخش عمومی به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار به عنوان تضمین، حساب بدهی بابت وجه‌الضمان جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختی به پیمانکار می‌گردد. لازم است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، ماهیت آن به درستی افشا شود.

۴۴. حق بیمه، مالیات و سایر کسور تکلیفی که واحدهای گزارشگر باید ظرف مدت مقرر به نهادها و سازمان‌های مربوط از جمله سازمان تامین اجتماعی و امور مالیاتی بپردازند، بدهی جاری محسوب می‌شود.

۴۵. در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود. واحد گزارشگر می‌باید پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضاء واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسوول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگان مربوط می‌باشد. حساب‌های پرداختی مربوط به حقوق و دستمزد از نوع بدهی‌های جاری هستند. لازم به توضیح است که حساب‌های پرداختی شامل بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است.

۴۶. بدهی‌های ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. تاریخ معامله تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند، اغلب از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می‌شود، بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه، تسعیر می‌شود. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد (بیش از ۱۰ درصد)، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود.

۴۷. چنانچه بدهی‌های پولی ارزی تا تاریخ تهیه صورتهای مالی تسویه نشود، باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ جاری ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش شود. مابه‌التفاوت ارزش بدهی در صورتی که مازاد باشد (درآمد تحقق نیافته) تحت عنوان حساب تفاوت تسعیر ارز (ماهیت بستانکار) شناسایی می‌شود. در صورتی که محاسبات کسری تسعیر ارز را نشان دهد بنابر اصل محافظه کاری به عنوان زیان تحقق یافته به حساب هزینه دوره منظور می‌شود. در عمل لازم

است تا به هنگام محاسبات تسعیر ارز، مانده حساب تفاوت تسعیر ارز انتقالی از دوره‌های قبل (به عنوان حساب دائمی) تعدیل و تعدیلات مذکور حسب مورد به عنوان درآمد یا هزینه دوره شناسایی شود. بدین ترتیب که هنگام افزایش نرخ ارز در صورتی که حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره‌های قبل باشد لازم است افزایش ارزش بدهی‌ها ابتدا از محل مانده تفاوت تسعیر ارز جبران و در صورت عدم تکافوی آن، تفاوت محاسبات به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب سایر هزینه‌ها- زیان تسعیر ارز منظور شود و در صورت کاهش نرخ ارز چنانچه حساب تفاوت تسعیر ارز دارای مانده از دوره‌های قبل باشد لازم است ابتدا زیان شناسایی شده در دوره‌های قبل به حساب سایر درآمدها (سود تسعیر ارز) منظور شود و در صورتی که رقم افزایش بیش از زیان شناسایی شده در قبل باشد به حساب تفاوت تسعیر ارز بستانکار می‌شود. حساب تفاوت تسعیر ارز به عنوان یک حساب دائمی در طبقه ارزش خالص صورت وضعیت مالی، گزارش و در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دائمی صورت وضعیت مالی، بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می‌شود. چنانچه استاندارد تسعیر ارز تدوین و ابلاغ گردد بر اساس بندهای استاندارد مذکور عمل خواهد شد.

۴۸. در صورتی که واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می‌پردازد و عملیات مالی خود را بر حسب ارز (کشور یا منطقه‌ای که در آن فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد) در دفاتر ثبت و گزارش می‌نماید، برای گزارشگری مالی داخل کشور لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را با نرخ ارز زمان گزارشگری در کشور، تسعیر و به ریال گزارش نماید.

۴۹. بدهی‌های پولی و غیرپولی ارزی ایجاد شده در سنوات قبل، در صورتی که طبق اسناد و مدارک قانونی، همچنان الزام به خروج منابع در مورد آن‌ها صادق است، باید شناسایی و ثبت شود. مبنای ثبت این بدهی‌ها، نرخ تسعیر تاریخ شناسایی است. در خصوص بدهی‌های ارزی غیرپولی سنوات قبل، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات مربوط، بدهی‌های مذکور می‌باید به ارزش منصفانه ثبت شوند. ارزش منصفانه توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود.

۵۰. تعهدات اعتبارات اسنادی سالجاری و همچنین تعهدات اعتبارات اسنادی سال‌های قبل باید شناسایی و گزارش شوند.

۵۱. واحدهای گزارشگر عموماً مجاز به دریافت وام و یا تسهیلات نمی‌باشند، مگر در مواردی که قانون و مقررات مربوط اجازه دریافت تسهیلات توسط واحدهای مذکور را صادر کرده است. در هر حال

در صورت دریافت وام و یا تسهیلات، واحد گزارشگری که مسئول پرداخت اصل و فرع می‌باشد، باید این بدهی‌ها را با ارزش اسمی ثبت و اطلاعات لازم را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. از آنجا که تسهیلات هزینه مالی مشخص دارند نیاز به تنزیل و محاسبه ارزش فعلی ندارند و با ارزش اسمی در دفاتر ثبت می‌شوند. اما در برخی موارد انتشار اسناد پرداختی و یا اخذ وام‌های کوتاه مدت متضمن سود تضمین شده‌ای است که به صورت تلویحی در مبلغ لحاظ شده است ولی صراحتاً ذکر نمی‌شود. به بیان دیگر سود تضمین شده به صورت ضمنی در مبلغ بدهی نهفته است و در تاریخ سررسید مبلغ پرداختی از سوی شخص وام گیرنده بیش از مبلغی است که در تاریخ ایجاد آن، دریافت کرده و یا در ازای آن، کالا و خدماتی به وی ارائه شده است. به بیان دیگر می‌توان گفت که شخص وام گیرنده معادل ارزش فعلی بدهی، مبلغی را دریافت و یا به حساب‌های مربوط منظور می‌نماید. ارزش فعلی بدهی برابر است با ارزش اولیه یا اسمی اسناد پرداختی یا بدهی طبق قرارداد به کسر سود تضمین شده یا تنزیل بدهی ظرف مدت زمان آن. معمولاً تا زمان تحقق، این مبالغ در حساب مربوط (بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی) نگهداری می‌شود، مگر این که وقوع و تاریخ تسویه، بسیار کوتاه مدت بوده و هر دو در یک دوره مالی اتفاق بیفتند.

۵۲. ممکن است بخشی از منابع مالی واحدهای گزارشگر از محل دریافت تسهیلات مالی تامین شود. چنانچه این تسهیلات به صورت وجه نقد از اشخاص تامین کننده منابع مالی دریافت گردد، وجوه دریافتی می‌باید به ارزش اسمی تحت عنوان تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت در دفاتر ثبت شود. لازم به ذکر است؛ به میزان تسهیلات دریافتی، تخصیص اعتبار طرح مورد نظر می‌باید، اخذ شده باشد. در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی واجد شرایط مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. مخارج تامین مالی تسهیلات مالی دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۳. ممکن است تسهیلات به طور مستقیم در قبال تعهدات واحد گزارشگر، به اشخاص طرف قرارداد واگذار گردد، در این صورت تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به ارزش اسمی شناسایی و جایگزین حساب‌ها و اسنادپرداختنی می‌شود. خاطر نشان می‌سازد؛ چنانچه کسور قانونی تعهدات مذکور از محل تسهیلات فوق تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. همچنین حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود. عملکرد منابع تحقق یافته بدون گردش مالی (معادل تسهیلات مالی دریافتی)، به همراه اخذ تاییدیه از خزانه با استفاده از حسابهای انتظامی شناسایی و نگهداری می‌شود. هزینه مخارج تامین مالی تسهیلات دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۴. واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تامین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تامین شود. در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی پیش بینی می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان پیش بینی شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان پیش بینی و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت‌کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام می‌شود. بر این اساس؛ واحد دریافت‌کننده تسهیلات و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران می‌بایست بازپرداخت تعهدات یادشده را مطابق نظام حسابداری بخش عمومی (بخش یازدهم با عنوان حسابداری تسهیلات مالی دریافتی) شناسایی نمایند. لازم به ذکر است؛ سازمان سرمایه‌گذاری می‌بایست اطلاعات مرتبط به بازپرداخت وام‌های خارجی را به تفکیک اصل، سود تضمین شده، کارمزد و هزینه‌های مربوط، به واحدهای دریافت‌کننده تسهیلات ارسال نماید. واحد دریافت‌کننده تسهیلات خارجی می‌بایست پس از اخذ اطلاعات مربوط، حسابهای مربوط به تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت، هزینه‌ها و درآمدها را حسب مورد بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی نماید.

۵۵. در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر اطلاعات مربوط به جزئیات بدهی‌ها، نرخ سود، سررسید و وثیقه‌های تسهیلات (مطابق یادداشت ۲-۱۸ یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحد گزارشگر نمونه) ارایه می‌شود

۵۶. در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلند مدت، جایگزین یک بدهی جاری شود، در چنین مواردی این نوع بدهی‌ها از دامنه بدهی‌های جاری خارج می‌شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود.

۵۷. در پاره‌ای شرایط در قراردادهای اعتباری و استقراض، این موضوع قید می‌شود که تخلف از شرایط، موجب حال شدن کل بدهی‌های بلند مدت باقی‌مانده می‌گردد. در این صورت اعتبار دهنده می‌تواند کل مبلغ را از واحد گزارشگر مطالبه نماید. در این شرایط بدهی فوق دیگر ویژگی بلند مدت را ندارد و باید در سرفصل بدهی‌های جاری نشان داده شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود. لازم به توضیح است که بدهی استقراضی شکلی از بدهی است که بیانگر وجوه استقراض شده از بانکها، نهادها یا اشخاص است. بدهی استقراضی می‌تواند در قالب وام، تسهیلات و یا اوراق بدهی باشد.

۵۸. در صورت هر نوع خرید اعتباری (نسیه)، طبق قوانین و مقررات، که قیمت نسیه کالا بیشتر از قیمت نقدی باشد، تفاوت بین قیمت نقدی و قیمت نسیه برای خریدار، یک نوع هزینه تأمین مالی است. بنابراین، کالاها و خدمات خریداری شده باید به قیمت نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان "هزینه مالی آتی" براساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت شود. در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی (بعنوان یک حساب کاهنده) از بدهی مربوط کسر و خالص آن در سرفصل بدهی‌ها ارایه می‌شود.

۵۹. طبق ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید بدهی‌های قطعی خود به اشخاصی نظیر اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی را که در چهارچوب مقررات مربوط ایجاد شده، با مطالبات قطعی دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) از اشخاص مزبور تسویه و «اوراق تسویه خزانه» صادر و در اختیار اشخاص طلبکار و متقابلاً بدهکار قرار دهد. در این شرایط حساب بدهی و مطالبات اشخاص مزبور طبق نظام حسابداری بخش عمومی از دفاتر واحدهای گزارشگر حذف می‌گردد. ضروری است مبلغ و نحوه تسویه این بدهی‌ها با استناد به بندهای قانونی و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد.

۶۰. طبق بند (ب) ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید همه ساله به میزان مابه‌التفاوت مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی از دولت و واحدهای گزارشگر دولتی و بدهی قطعی شده آنان به دولت و واحدهای گزارشگر دولتی، در لایحه بودجه سالانه، اوراق (صکوک) اجاره (اجاره از نوع تامین مالی) منتشر نماید که قابل معامله در بازار ثانویه (بورس/فرا بورس) است. اوراق اجاره در واقع نوعی اجاره از نوع تامین مالی اسلامی است. لذا باید در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر بدهکار مبلغ بدهی جایگزین شده با صکوک و شرایط آن افشا گردد. صکوک اجاره در حقیقت اوراق بهاداری است که دارنده آن بصورت مشاع، مالک بخشی از دارایی است که منافع آن بر اساس قرارداد اجاره به مصرف‌کننده یا بانی واگذار شده است. مدت اجاره و همچنین مبلغ اجاره بها با توافق طرفین تعیین می‌شود. اوراق اجاره دارای ارزش مساوی هستند و هر یک بیانگر مالکیت مشاع قسمتی از دارایی‌های مورد اجاره می‌باشند. به عبارت دیگر سرمایه‌گذارانی که اقدام به خرید این اوراق می‌نمایند به نسبت میزان ارزش اوراق خود در مالکیت آن دارایی‌ها به صورت مشاع شریک می‌شوند. بانی به موجب قرارداد اجاره باید مبلغ اجاره بها را طبق شرایطی که در قرارداد ذکر شده در اختیار ناشر قرار دهد. ناشر نیز باید اجاره بها را بین دارندگان اوراق تقسیم کند. نحوه شناسایی رویدادهای مربوط به انتشار اوراق اجاره در نظام حسابداری بخش عمومی تعیین می‌شود.

۶۱. طبق ماده (۶) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در شرایط خاص طبق این قانون برخی بدهی‌های شرکت‌های دولتی به بدهی دولت منتقل می‌شود. بدین ترتیب میزان سرمایه دولت در شرکت‌های مربوط، معادل مبالغ بدهی‌های انتقال یافته موضوع این ماده افزایش می‌یابد. این بدهی‌های جدید باید در مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی شناسایی و ثبت شود.

۶۲. اسناد خزانه عبارت است از اسناد بانام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسویه بدهی‌های مسجل خود به قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌نماید. اسناد فوق فاقد کوپن سود علی‌الحساب بوده و تنها در سررسید، مبلغ اسمی این اوراق به دارندگان آن‌ها پرداخت خواهد شد. با توجه به عدم تعهد واحدهای گزارشگر به تسویه اسناد خزانه واگذار شده به طلبکاران، مجموع اسناد منتشره و واگذار شده در مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ثبت و در سایر دستگاه‌های اجرایی به حساب دریافتی بابت اعتبارات تخصیص یافته منظور می‌شود.

۶۳. اوراق مشارکت منتشره سالجاری و همچنین اوراق منتشره در سال‌های قبل باید شناسایی و به شرح بندهای ذیل در دفاتر واحد گزارشگر منتشر کننده ثبت و گزارش شود.

۶۴. اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده می‌شود و واحد مزبور مسوول تسویه اوراق دریافتی می‌باشد، این اوراق در دفاتر واحد گزارشگر به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلندمدت ثبت می‌شود. در صورتی که در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، اوراق مشارکت پرداختنی جایگزین تعهدات پیمانکاران می‌شود.

۶۵. هنگامی که اوراق مشارکت راساً توسط دولت منتشر و واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه حاصل از انتشار، مسوول تسویه اوراق نمی‌باشد، این اوراق بایستی در مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلند مدت و در واحدهای گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق به عنوان دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته ثبت و ضمناً در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

۶۶. برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت مربوط به سنوات گذشته که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع اوراق در سررسید نمی‌باشد، بایستی پس از اخذ تاییدیه مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی، بدهی مربوط را حذف نماید و لذا حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص (تعدیلات سنواتی) تعدیل نماید. اضافه می‌نماید اوراق مذکور باید در مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ثبت شود.

۶۷. ارایه و افشای بدهی‌ها، ذخایر و تعهدات احتمالی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر باید دارای حداقل ارقام اشاره شده در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱) باشد. واحدهای گزارشگر برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را باید افشا کنند:

الف) برای هر طبقه از ذخایر، مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره، ذخایر ایجاد شده طی دوره شامل افزایش ذخایر موجود و مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره.

ب) برای هر طبقه از ذخایر، شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمانبندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی، موارد ابهام مربوط به زمانبندی خروج منافع اقتصادی و در صورت ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۶۸. در عمل بدهی‌های جاری براساس تاریخ سررسید گزارش می‌شوند. همان‌طور که در بخش‌های پیشین مطرح شد دوره‌های زمانی کوتاه برای تسویه بدهی‌ها که معمولاً کمتر از ۱ سال به طول می‌انجامد، موجب می‌شود که تفاوت قابل ملاحظه‌ای میان ارزش‌های فعلی و اسمی بدهی‌های جاری وجود نداشته باشد. از آنجا که امکان انعکاس اطلاعات اضافی در متن صورت‌های مالی وجود ندارد. اطلاعات تفصیلی و یا تکمیلی از طریق یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود که همراه صورت‌های مالی منتشر می‌شود.

۶۹. بدهی‌های بلندمدت در اکثر واحدهای گزارشگر در سه طبقه تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت، حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در متن صورت وضعیت مالی ارایه و جزئیات آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. هزینه مالی آتی با مبلغ اسمی بدهی تهاتر و خالص آن در صورت وضعیت مالی منعکس می‌گردد. چنانچه سرفصل‌های مهم دیگری هم وجود داشته باشد باید به طور جداگانه در متن صورت وضعیت مالی ارایه شود. آن بخش از بدهی‌های بلندمدت که طی یک سال از تاریخ صورت وضعیت مالی تسویه می‌شود به بخش بدهی‌های جاری (تحت عنوان حصه جاری بدهی‌های بلندمدت) انتقال می‌یابد.

۷۰. با توجه به تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و آیین‌نامه اجرایی آن موضوع تصویب‌نامه شماره ۶۱۲۴۰/ت/۵۲۲۳۰ هـ مورخ ۱۳۹۴/۵/۱۷ هیات محترم وزیران و همچنین بخشنامه‌های صادره وزارت امور اقتصادی و دارایی، ضروری است تا کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول گزارشگری بدهی‌ها و مطالبات، گزارشات خود را به موقع و با رعایت مفاد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۷۱. در راستای تقویت انضباط مالی و به منظور انجام برنامه‌ریزی و استفاده از ابزارهای قانونی تسویه بدهی‌های دولت و شرکت‌های دولتی که به موجب احکام قوانین بودجه سالانه کل کشور و قانون رفع موانع تولید و سایر قوانین و مقررات مربوط مورد اقدام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد، ارسال به موقع گزارشات بدهی‌ها و مطالبات براساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی ضروری است.

۷۲. به استناد تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و تبصره (۱) ماده (۴) آیین نامه اجرایی آن، به منظور تهیه گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی و ارایه آن به همراه لایحه بودجه سال بعد کل کشور، گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت (شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) به طبقات اشخاص مصرح در ماده (۱) قانون مذکور شامل اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و بانک‌ها و موسسات اعتباری، باید با اعلام دستگاه اجرایی ذیربط توسط سازمان حسابرسی بر اساس قوانین، مقررات و همچنین بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط مورد حسابرسی ویژه قرار گیرد و تاییدیه آن براساس ترتیبات مقرر، برای وزارت امور اقتصادی و دارایی (مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی) ارسال شود.

۷۳. این رهنمود ناظر بر روش‌های شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مرتبط با ارقام بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی بر اساس استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی (با رویکرد حسابداری تعهدی) می‌باشد که بر اساس تکالیف مقرر در تبصره ذیل بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ماده (۴) آیین نامه اجرایی تبصره فوق‌الذکر موضوع تصویب نامه شماره ۱۵۱۹۹/ت/۵۲۵۳۴ هـ مورخ ۱۳۹۵/۲/۱۲ هیات محترم وزیران، تهیه و ابلاغ شده است و لذا برخی از ارقام تعهدات که خارج از حوزه شناسایی توسط استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی است را شامل نمی‌شود. به این منظور ضرورت دارد تا برای کنترل تعهدات ناشی از انعقاد قراردادها و سایر تعهدات آتی از نقطه شروع تا زمان تسویه (فراتر از حوزه شناخت توسط سیستم حسابداری)، نظام کنترل تعهدات در کلیه دستگاه‌های اجرایی بر اساس مقررات مربوط، ایجاد شود تا انضباط مالی لازم هم در سطح خرد (دستگاه‌های اجرایی) و هم در سطح کلان در راستای ایجاد تعهد و تسویه آن فراهم گردد. لازم به توضیح

است که تعهدات آتی شامل تعهدات بدهی‌های آتی هستند که طبق مفاد قراردادهای منعقد شده تا تاریخ گزارشگری، در صورتی که طرف قرارداد به مفاد قرارداد عمل نماید یک بدهی قطعی برای واحد گزارشگر ایجاد خواهد شد.

پیوست راهنمای بکارگیری

"مثال‌های کاربردی برخی از بندها"

مثال (بند ۲۲):

برای شناسایی هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده در پایان سال مالی بابت هزینه‌های استفاده از کالا و خدمات (نظیر آب و برق و گاز مصرف شده‌ای) که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است به مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه استفاده از کالا و خدمات
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده، انجام نمی‌شود. در سال (های) بعد و هنگام پرداخت این هزینه‌ها به شرح زیر در دفاتر عمل می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک		

ثبت بودجه‌ای مربوط به تامین و مصرف اعتبارات در زمان پرداخت ضروری است.

مثال (بند ۲۵):

در صورتی که بخشی از اعتبار واحد گزارشگر از طریق استقراض تامین شود و تسهیلات مالی در تاریخ ۱۳×۶/۱۱/۱ به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال برای مدت ۱ سال و با سود تضمین شده ۱۲٪ قابل پرداخت در سررسید به صورت نقدی به واحد گزارشگر پرداخت گردد، در زمان وصول بخشی از اعتبار از طریق استقراض، باید اقدام به ثبت زیر نماید:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت		

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر باید سود تضمین شده تعلق گرفته به تسهیلات مالی طی دو ماه را تحت عنوان سود تضمین شده پرداختی به صورت زیر محاسبه و ثبت نماید:

$$(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲/۱۲ \times ۱۲\% = ۲,۰۰۰,۰۰۰)$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی	۱۳×۶/۱۲/۲۹
۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده، انجام نمی‌شود. در تاریخ تسویه، واحد گزارشگر ۱۱۲ میلیون ریال (اصل و سود تضمین شده یک سال) به بانک پرداخت می‌کند. از این رو در تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱ ثبت مندرج در زیر انجام خواهد شد:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱ سود تضمین شده بابت ده ماه:
		۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی ($۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰/۱۲ \times ۱۲\%$)	
		۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	
۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰	بانک.....			

در صورتی که هزینه کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی شناسایی گردد؛ در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. به هنگام واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط و وصول تسهیلات

مربوط از خزانه و همچنین به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم باید شناسایی شود.

مثال (بند ۲۶):

یک واحد گزارشگر به علت تاخیر در پرداخت حق بیمه کارکنان مشمول جریمه گردیده و حکم قانونی به مبلغ ۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ صادر شده است. به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح (در اینجا سازمان تامین اجتماعی):

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

در صورتی که اعتبار قابل مصرف مربوط یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک پرداخت ...		
در صورتی که تامین از محل اعتبار قابل مصرف باشد، ثبت ذیل نیز انجام می‌شود:			
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه مصرف شده
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده		

بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم باید قبل از پرداخت مذکور انجام شود. در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذیصلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به واحد گزارشگر ذیربط، دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان به استناد بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح از حساب بانکی عامل ذیحساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل (طبق ثبت شماره ۳۵-۵ و یا ۴۵-۵ فصل دوم و چهارم این نظام) در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط:			
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه تخصیص یافته
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

مثال (بند ۲۷):

با توجه به ابهام در وقوع رویدادهای آتی، رقم گزارش شده در متن صورت‌های مالی بر مبنای بهترین برآورد در تاریخ صورت وضعیت مالی از مبالغ لازم برای تسویه تعهد فعلی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. این مبلغ اغلب ارزش مورد انتظار نامیده می‌شود. در صورتی که یک واحد گزارشگر در جریان پرونده دعوی حقوقی که علیه آن اقامه شده، با دو حالت احتمالی روبرو است. اول این که حکم به نفع آن صادر شود و از پرداخت جریمه معاف گردد، دوم این که حکم بر خلاف منافع آن باشد و برآورد شود که واحد گزارشگر معادل ۱۰۰ میلیون ریال یا ۲۰۰ میلیون ریال جریمه شود، در این مثال احتمال وقوع هر یک از این رویدادها به صورت زیر است:

به احتمال ۵۰٪ معاف از جریمه

به احتمال ۱۰٪ جریمه ۲۰۰ میلیون ریالی

به احتمال ۴۰٪ جریمه ۱۰۰ میلیون ریالی

بنابراین ارزش مورد انتظار (هزینه دوره) برابر است با:

$$(۰ \times ۵۰\%) + (۲۰۰ \times ۱۰\%) + (۱۰۰ \times ۴۰\%) = ۶۰ \text{ میلیون ریال}$$

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر بابت این مبلغ ثبت زیر را در دفاتر انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه‌های اداری - دعوی حقوقی:			
		۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای ذخایر انجام نمی‌شود.

مثال (بند ۲۸):

با فرض اینکه هریک از کارکنان در ماه دارای ۲/۵ روز مرخصی استحقاقی باشد، مجموع روزهای مشمول مرخصی ۳۰ روز در سال می‌باشد که با احتساب حقوق ماهانه هر فرد محاسبه و در نظر گرفته می‌شود. به عنوان نمونه فرض کنید که دستمزد آقای الف در سال ۱۳×۷ ماهانه ۹۶۰ ریال باشد. اگر مانده

ایام مرخصی استفاده نشده تا آن تاریخ ۱۴۷ روز و ذخیره مرخصی وی ۲۸۷ ر ۸۶۱۷ ریال باشد، به طور مثال اگر حداکثر مرخصی قابل ذخیره در سال ۹ روز باشد، از این رو مانده ایام مرخصی در سال ۱۳×۷ معادل ۱۵۶ روز (۹+۱۴۷) خواهد بود. در این صورت ذخیره ایام مرخصی نامبرده در پایان سال ۱۳×۷ به شرح زیر محاسبه و ثبت می شود (لازم به ذکر است محاسبات و ثبت برای تمام کارکنان انجام می شود اما در این جا برای سادگی بیشتر در مورد یک نفر انجام شده است):

$$۲۱۳۰۹۶۰ \times \text{ماه } ۱۲ \times ۱۵۶ / ۳۶۰ = ۱۱۰۸۰۹۹۲$$

بنابر این، مانده حساب ذخیره نسبت به مانده ابتدای سال ۱۳×۷ به شرح زیر تعدیل می شود:

ذخیره مرخصی استفاده نشده	
م اول ۱۳×۷	۸۶۱۷۲۸۷ ر
	۲۴۶۳۷۰۵ ر
م پایان ۱۳×۷	۱۱۰۸۰۹۹۲ ر

در این صورت در سال ۱۳×۷ بابت تعدیل مانده حساب ذخیره در پایان سال ۱۳×۷ ثبت زیر انجام می شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه مرخصی استفاده نشده:				۱۳×۷/۱۲/۲۹
		۲۴۶۳۷۰۵ ر	سایر هزینه ها	
۲۴۶۳۷۰۵ ر	ذخیره مرخصی استفاده نشده			

در زمان شناسایی ذخایر از جمله ذخیره هزینه های تحقق یافته، تامین اعتبار انجام نمی شود. چنانچه آقای الف در خرداد سال ۱۳×۷ کل مرخصی استفاده نشده (طلب تا پایان سال ۱۳×۶) خود را دریافت کرده باشد، ثبتهای زیر در دفاتر واحد گزارشگر در آن تاریخ انجام می شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۸۶۱۷,۲۸۷	اعتبار هزینه تامین شده	۱۳×۷/۳/۳۱
۸۶۱۷,۲۸۷	اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		۸۶۱۷,۲۸۷	ذخیره ایام مرخصی استفاده نشده	
۸۶۱۷,۲۸۷	بانک.....			
		۸۶۱۷,۲۸۷	اعتبار هزینه مصرف شده	
۸۶۱۷,۲۸۷	اعتبار هزینه تامین شده			

در این حالت در پایان سال تنها بابت ۹ روز سال ۱۳×۷ حساب ذخیره مانده خواهد داشت که برابر است با:

$$۲۱۳۰,۹۶۰ \times ۱۲ \times ۹ / ۳۶۰ = ۶۳۹,۲۸۸$$

از این رو ثبت زیر در دفاتر واحد گزارشگر انجام می شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه ایام مرخصی استفاده نشده:				
		۶۳۹,۲۸۸	سایر هزینه ها	۱۳×۷/۱۲/۲۹
۶۳۹,۲۸۸	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان			

مثال (بند ۲۹):

مانده ذخیره مزایای پایان خدمت واحد گزارشگر الف در اول سال ۱۳۹۵ مبلغ ۸۴۵ میلیون ریال است. در سال ۱۳۹۵ تعداد ۲ نفر از پرسنل واحد گزارشگر بازخرید شده که مزایای پایان خدمت آنها به مبلغ ۸۰ میلیون ریال محاسبه و پرداخت شده است. ذخیره مورد نیاز براساس آخرین حقوق و مزایا در اسفندماه

۱۳۹۵ مبلغ ۹۳۱ میلیون ریال می باشد. نحوه ثبت مزایای پایان خدمت پراخت شده به کارکنان بازخرید شده به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تخصیص یافته		
		۸۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت هزینه		
		۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه مصرف شده
۸۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده		

پس از این ثبت مانده حساب ذخیره پایان خدمت ۸۰ میلیون ریال کاهش می یابد و به مبلغ ۷۶۵ میلیون ریال می رسد. برای تعدیل پایان سال حساب ذخیره تا مبلغ ۹۳۱ میلیون ریال باید مبلغ ۱۶۶ میلیون ریال به حساب ذخیره اضافه شود.

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان				
		۱۶۶,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۶۶,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان			

مثال (بند ۳۱):

اگر مبلغ قرارداد اجاره ماهانه ۱۰ میلیون ریال باشد، ذخیره این قرارداد زیانبار برابر ۱۲۰ میلیون ریال (۱۲×۱۰,۰۰۰,۰۰۰) است و به صورت زیر در دفاتر ثبت می شود. بدیهی است در هنگام پرداخت خسارت ثبت های تامین اعتبار و مصرف اعتبار ضروری است:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه فسخ قرارداد اجاره			
		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره هزینه های تحقق یافته		

مثال (بند ۳۶، ۳۷ و ۳۸):

واحد گزارشگر در انتهای شهریور ماه چک‌های بین راهی به مبلغ ۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال را باطل و به همراه وجوه نامشخص به مبلغ ۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰ ریال و اضافه دریافتی به مبلغ ۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵ ریال به خزانه منتقل نموده است لازم است واحد گزارشگر از طریق ثبت‌های لازم و یادداشت‌های توضیحی به شرح زیر این رویدادها را ثبت و گزارش نماید. همچنین وصول تاییدیه چک‌های بین راهی و سایر انتقالات را باید ضمیمه اسناد خود نماید.

در زمان اطلاع از واریز وجوه نامشخص به حساب‌های واحد گزارشگر:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰	بانک
۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰	بدهی بابت وجوه نامشخص		

پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ دریافت، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد با ثبت ذیل به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰	بانک		

شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

به هنگام شناسایی چک‌های بین راهی، ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک
۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک		

ضروری است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، موارد مربوط بر اساس استاندارد مرتبط (مطابق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه) افشاء شود.

مثال (بند ۳۹):

به طور مثال به هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد به مبلغ ۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال به شرح زیر در دفاتر واحد ثبت می‌گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک پیش‌دریافت
۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد		

به هنگام تحقق درآمد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد
۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰	درآمد مالیات و عوارض		

مثال بند (۴۶ و ۴۷):

یک واحد گزارشگر برای ساخت یک نیروگاه، مبلغ ۲/۵ میلیون دلار با نرخ ۶ درصد وام ارزی دریافت کرده است. این تسهیلات در اول اسفند ماه ۱۳۹۵ دریافت شده و سررسید آن یک ساله است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

نرخ دلار		
فروش	خرید	
ریال	ریال	
۹ر۲۷۹	۹ر۲۵۴	۱۳۹۵/۱۲/۱
۹ر۲۹۵	۹ر۲۶۴	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۹ر۴۹۵	۴ر۴۵۱	۱۳۹۶/۱۲/۱

در تاریخ دریافت تسهیلات، از نرخ فروش ارز توسط بانک برای تسعیر بدهی ارزی استفاده می‌شود.

$$۲۵۰۰۰۰۰ \times ۹ر۲۷۹ = ۲۳۱۹۷ر۵۰۰۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۳۱۹۷ر۵۰۰۰۰۰	بانک...	۱۳۹۵/۱۲/۱
۲۳۱۹۷ر۵۰۰۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی			

در پایان دوره مالی هزینه مالی ابتدا باید براساس مبلغ ارزی محاسبه و سپس با توجه به نرخ دلار در پایان سال تسعیر شود.

$$۲۵۰۰۰۰۰ \times ۱/۱۲ \times ۶\% = ۱۲ر۵۰۰ \quad \text{هزینه تامین مالی بر حسب دلار}$$

$$۱۲ر۵۰۰ \times ۹ر۲۹۵ = ۱۱۶ر۱۸۷ر۵۰۰ \quad \text{هزینه تامین مالی بر حسب ریال}$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۱۶ر۱۸۷ر۵۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۱۶ر۱۸۷ر۵۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

بدهی ارزی بابت تسهیلات ارزی در پایان سال نیز به دلیل تغییر نرخ دلار مجدداً تسعیر و زیان ناشی از افزایش نرخ دلار شناسایی می‌شود.

مبلغ بدهی به دلار	نرخ دلار	مبلغ بدهی به ریال	
۲,۵۰۰,۰۰۰	۹,۲۷۹	۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۱
۲,۵۰۰,۰۰۰	۹,۲۹۵	(۲۳,۲۳۷,۵۰۰,۰۰۰)	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
		<u>۴۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	زیان تسعیر بدهی ارزی

تاریخ	بدهکار	بستانکار
	عنوان حساب معین	عنوان حساب معین
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	سایر هزینه‌ها / زیان تسعیر ارز	مبلغ
	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	
		تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
		۴۰,۰۰۰,۰۰۰

هنگام تسویه تسهیلات ارزی هزینه مالی بابت ۱۱ ماه باقی مانده از سال ۱۳۹۶، شناسایی می‌شود.

$$\text{هزینه تامین مالی بر حسب دلار} = ۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۱/۱۲ \times ۶\% = ۱۳۷,۵۰۰$$

$$\text{هزینه تامین مالی بر حسب ریال} = ۱۳۷,۵۰۰ \times ۹,۴۹۵ = ۱,۳۰۵,۵۶۲,۵۰۰$$

تاریخ	بدهکار	بستانکار
	عنوان حساب معین	عنوان حساب معین
۱۳۹۶/۱۲/۱	دارایی در جریان تکمیل	مبلغ
	۱,۳۰۵,۵۶۲,۵۰۰	
		سود تضمین شده پرداختی
		۱,۳۰۵,۵۶۲,۵۰۰

علاوه بر این، از آنجا که بدهی مربوط به هزینه مالی سال ۱۳۹۵ تا تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۱ هنوز تسویه نشده است، این بدهی مجدداً تسعیر و زیان ناشی از تسعیر آن جزء هزینه‌های مالی شناسایی می‌شود.

$$\text{ریال} = ۲,۵۰۰,۰۰۰ \times (۹,۴۹۵ - ۹,۲۹۵) = ۵۰۰,۰۰۰$$

تاریخ	بدهکار	بستانکار
	عنوان حساب معین	عنوان حساب معین
۱۳۹۶/۱۲/۱	سایر هزینه‌ها / زیان تسعیر ارز	مبلغ
	۲,۵۰۰,۰۰۰	
		سود تضمین شده پرداختی
		۲,۵۰۰,۰۰۰

تا زمان تسویه به دلیل تغییر نرخ ارز مبلغ ریالی اصل تسهیلات مجدداً افزایش می‌یابد. افزایش بدهی در نتیجه افزایش نرخ دلار به حساب زیان ناشی از تسعیر بدهی ارزی منظور می‌شود.

$$\text{زیان تسعیر} = 500,000,000 = (9,495 - 9,295) \times 2,500,000,000$$

در پایان سال ۱۳۹۵ تسهیلات ارزی با نرخ ۹,۲۹۵ ریال تسعیر شد و در زمان سررسید نرخ دلار به ۹,۴۹۵ ریال افزایش یافته است.

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها / زیان تسعیر ارز	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت			

نحوه ثبت تسویه اصل و فرع تسهیلات ارزی، به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱,۴۲۴,۲۵۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	۱۳۹۶/۱۲/۱
		۲۳,۷۳۷,۵۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلند مدت	
۲۵,۱۶۱,۷۵۰,۰۰۰	بانک ...			

در زمان تسویه در صورتی که به جای افزایش ارزش دلار، کاهش ارزش رخ دهد ما به تفاوت ارزش بدهی تا میزان ۴۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال، مجموع زیان شناسایی شده، به عنوان درآمد (بازیافت هزینه) شناسایی و مابقی به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور می‌گردد.

مثال (بند ۵۲):

واحد گزارشگر طبق مجوز قانونی برای خرید تجهیزات در اول مهرماه ۱۳۹۵ تسهیلاتی را به مبلغ ۸۵۰ میلیون ریال با سررسید ۵ ساله به صورت نقد دریافت کرده است. حداقل نرخ سود مورد انتظار بانک ۲۴

درصد در سال است. نحوه ثبت این تسهیلات و هزینه تامین مالی آن در زمان وصول تا زمان تسویه، به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک.....	۱۳۹۵/۷/۱
۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی پلنمدت			
		۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			هزینه تامین مالی شش ماهه سال اول

هزینه تامین مالی یک سال $۸۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲۴ = ۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰$

هزینه تامین مالی ۶ ماهه دوم سال ۱۳۹۵ $۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۰۲/۰۰۰/۰۰۰$

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۰۴٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۶/۱۲/۲۹ الی ۱۳۹۹
۲۰۴٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			هزینه تامین مالی سال‌های دوم تا چهارم

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۴۰۰/۷/۱ شش ماهه اول سال پنجم
۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

		۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	۱۴۰۰/۷/۱
		۱٫۰۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	موعد سررسید اصل و فرع (پرداخت اصل تسهیلات و سود تضمین شده ۵ ساله)
۱٫۸۷۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک...			

در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلند مدت، جایگزین یک بدهی جاری شود، در بعضی موارد هزینه تامین مالی را می‌توان به حساب بهای تمام شده دارایی واجد شرایط منظور کرد. چنانچه واحد گزارشگر در سررسید مقرر، تسهیلات مالی دریافتی را تسویه نکند باید خسارت تأخیر پرداخت کند. این خسارت به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. بدیهی است اعمال ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی نیز الزامی است.

مثال (بند ۵۸):

واحد گزارشگر دولتی الف در اول سال ۱۳۹۴ ماشین آلاتی را که ارزش روز آن ۱۳۴٫۱۶۱٫۵۰۰ ریال است با پرداخت ۲۰ میلیون ریال نقد و مابقی به صورت نسیه در سه قسط ۵۰ میلیون ریالی خریداری نمود. بدهی واحد گزارشگر از این بابت طی سه قسط مساوی و در آخر هر سال پرداخت می‌شود. برای هر قسط یک سفته به فروشنده تسلیم شده است. مبلغ ۲۰ میلیون ریال از این بابت نقداً پرداخت شده است. بنابراین مابقی بدهی براساس قیمت نقدی ۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰ ریال است. اما واحد گزارشگر باید سه قسط ۵۰ میلیون ریالی یعنی ۱۵۰ میلیون ریال پرداخت کند. تفاوت بین مبلغ کل اقساط و بدهی واحد گزارشگر براساس قیمت نقدی، هزینه مالی است.

هزینه مالی آتی $۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰ - ۳۵٫۸۳۸٫۵۰۰ = ۷۸٫۳۲۳$

هزینه مالی آتی طی سه سال با استفاده از نرخ سود مؤثر به خالص تغییرات در وضعیت مالی هر دوره منظور می‌شود. نرخ سود مؤثر نرخ است که اگر اقساط آتی براساس آن تنزیل شود، مبلغ تنزیل شده با مبلغ بدهی براساس قیمت نقدی برابر می‌شود.

$$۷۸٫۳۲۳ = ۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰ \times \text{عامل تنزیل}$$

$$\text{عامل تنزیل} = \frac{۷۸٫۳۲۳}{۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰} = ۰٫۶۸۵۶۳$$

در جدول ارزش فعلی اقساط مساوی (جدول پیوست) در ردیف دوره سه ساله، رقم ۲/۲۸۳۲۳ عامل تنزیل مربوط به نرخ ۱۵٪ است. بنابراین نرخ ۱۵٪ را می‌توان به عنوان نرخ سود مؤثر استفاده کرد.

مبلغ قسط پرداخت شده	هزینه مالی	مبلغ دفتری بدهی	
اول سال ۱۳۹۴	—	۱۱۴ر۱۶۱ر۵۰۰	
پایان سال ۱۳۹۴	۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵	
پایان سال ۱۳۹۵	۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	۴۳ر۴۷۸ر۵۸۴	
پایان سال ۱۳۹۶	۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	—	
	<u>۱۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰</u>	<u>۳۵ر۸۳۸ر۵۰۰</u>	

$۱۳۹۴ \text{ سال مالی هزینه} = ۱۱۴ر۱۶۱ر۵۰۰ \times ۱۵\% = ۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵$
 $۱۳۹۵ \text{ سال مالی هزینه} = ۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵ \times ۱۵\% = ۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹$
 $۱۳۹۶ \text{ سال مالی هزینه} = ۴۳ر۴۷۸ر۵۸۴ \times ۱۵\% = ۶ر۵۲۱ر۷۸۷$

هزینه مالی سال ۱۳۹۶ در جدول گرد شده است.

نحوه ثبت رویدادهای بالا به شرح زیر است:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه در هر سال:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۳۴ر۱۶۱ر۵۰۰	ماشین آلات و تجهیزات	۱۳۹۴/۱/۱ ثبت خرید ماشین آلات
		۳۵ر۸۳۸ر۵۰۰	هزینه مالی آتی	
۲۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک...			
۱۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختی			

		۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	سایر هزینه‌ها	۱۳۹۴/۱۲/۲۹
۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	هزینه مالی آتی			هزینه مالی سال اول بر اساس طبقه بندی اقتصادی
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط اول
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	سایر هزینه‌ها	هزینه مالی سال دوم
۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	هزینه مالی آتی			۱۳۹۵/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط دوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۶ر۵۲۱ر۴۱۶	سایر هزینه‌ها	هزینه مالی سال سوم
۶ر۵۲۱ر۴۱۶	هزینه مالی آتی			۱۳۹۶/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حساب‌ها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط سوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			

در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی با اسناد پرداختی تهاتر می‌شود و خالص آن در سرفصل بدهی‌ها ارایه می‌گردد. برای مثال در پایان سال ۱۳۹۴ مبلغ بدهی برابر با ۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵ ریال است، که حاصل مبلغ اسمی بدهی پس از کسر هزینه مالی آتی است.

۱۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	مبلغ اسمی بدهی
(۱۸ر۷۱۴ر۲۷۵)	هزینه مالی آتی مستهلک نشده
<u>۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵</u>	مبلغ دفتری بدهی

روش ارزش فعلی که در مثال بالا تشریح شده است برای تمام بدهی‌های بلند مدت کاربرد دارد.

مثال (بند ۶۴):

وزارتخانه ب برای طرح تملک خاصی پس از انجام اقدامات لازم مبلغ ۸۰۰ میلیارد ریال اوراق مشارکت سه ساله با نرخ ۱۷ درصد و معاف از مالیات منتشر کرد. اصل و سود این اوراق تضمین شده است و مجموع مخارج صدور این اوراق ۵۰۰ میلیون ریال است.

هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود، ثبت های زیر در دفاتر انجام می شود:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار سرمایه ای
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه ای		

به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک....
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختنی		

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بدهکار می شود. در صورتی که هزینه های انتشار اوراق مشارکت (مخارجی مانند تهیه طرح توجیهی، امیدنامه، هزینه تبلیغ و هزینه چاپ اوراق) طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می شود.

به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شود. در مثال بالا می‌توان مخارج صدور را در صورت احراز معیارهای مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی مخارج استقراض، به حساب دارایی در جریان ساخت منظور کرد. این معیارها شامل موارد زیر است:

الف. برای دارایی مربوط، مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط، جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

بنابراین، وزارتخانه فوق، هنگام پرداخت هزینه صدور اوراق مشارکت ثبت زیر را نیز انجام می‌دهد:

بستانکار		بدهکار		۱۳۸۶/۷/۱
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	
۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...			

نرخ سود اوراق مشارکت به‌طور علی‌الحساب اعلام می‌شود. در طول عمر اوراق مشارکت، سود اوراق براساس نرخ سود علی‌الحساب و مدت زمان، به روش خط مستقیم محاسبه و ثبت می‌شود. اگر در مثال فوق سود اوراق مشارکت هر سه ماه یک بار پرداخت شود، با فرض واجد شرایط بودن دارایی، نحوه ثبت سود علی‌الحساب به شرح زیر خواهد بود:

سود علی‌الحساب اوراق مشارکت:

$$۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۷\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۳۴/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۳۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۸۶/۹/۳۰
۳۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک...			
		۳۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۸۶/۱۲/۲۹
۳۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک...			

اگر سود علی الحساب به عنوان هزینه تأمین مالی شرایط لازم را برای منظور شدن در بهای تمام شده دارایی در جریان ساخت نداشته باشد، به عنوان هزینه دوره ثبت می شود. سود علی الحساب از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تأمین و پرداخت می شود.

نحوه ثبت سود علی الحساب در طول عمر اوراق مشارکت همانند ثبت های بالا است. در سررسید سود قطعی محاسبه می شود اگر بیشتر از سود علی الحساب باشد تفاوت آن به دارندگان اوراق مشارکت پرداخت می شود.

در سررسید اوراق مشارکت پرداخت و تسویه می شود. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختنی
۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک...		

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بستانکار می شود. بدیهی است به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب های بودجه ای لازم نیز شناسایی می شوند.

گاهی اوقات در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود. در این صورت رویدادهای مالی مربوط بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت می شود.

مثال (بند ۶۷):

نمونه ۱:

یادداشت زیر افشای نمونه‌هایی از ذخایر مختلف در یک واحد گزارشگر است:

(ارقام به میلیون ریال)					
شرح	مبلغ ابتدای دوره	ذخیره ایجاد شده	ذخیره استفاده شده	برگشت ذخیره استفاده شده	مانده پایان دوره
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱ر۰۰۰	۹۰۰	(۸۰۰)	(۱۰۰)	۱ر۰۰۰
ذخیره ...	۲ر۰۰۰	۱ر۰۰۰	(۹۰۰)	-	۲ر۱۰۰
ذخیره ...	۱ر۰۰۰	۵۰۰	(۱۰۰)	(۲۰۰)	۱ر۲۰۰
ذخیره ...	۵ر۰۰۰	۵۰۰	(۲ر۰۰۰)	-	۳ر۵۰۰
جمع	۹ر۰۰۰	۲ر۹۰۰	(۳ر۸۰۰)	(۳۰۰)	۷ر۸۰۰

نمونه ۲:

به عنوان مثال، واحدهای گزارشگر به منظور اخذ وام تسهیلات مالی، دارایی‌های خود را وثیقه می‌گذارند. این موضوع می‌تواند نشانگر این مطلب باشد که در صورت قصور و یا ناتوانی واحد، فرد اعتبار دهنده (مثلاً بانک) می‌تواند نسبت به مصادره اموال اقدام نماید. این چنین اطلاعاتی را می‌توان در یادداشت‌های توضیحی افشا نمود. در زیر نمونه‌ای از نحوه افشای اسناد تضمینی یک شرکت نشان داده شده است:

بدهی‌های احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی به شرح زیر است:

شرح	۱۳×۴/۱۲/۲۹	۱۳×۳/۱۲/۲۹
اسناد تضمینی صادره به نفع بانک‌ها	۱ر۴۶۷ر۰۶۰	۱ر۳۵۸ر۸۷۴
اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌های بانکی صادره به نفع کارفرمایان و دیگران	۲ر۰۲۹ر۷۰۲	۷ر۲۷۸ر۸۵۹
جمع	۳ر۴۹۶ر۷۶۲	۸ر۶۳۷ر۷۳۳

پیوست ۵

نحوه محاسبه استهلاك دارایی‌های دولت

روش‌های محاسبه استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر، عمر مفید و یا نرخ‌های استهلاک (حسب مورد) در راستای اجرای نظام حسابداری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل «نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دایمی و واگذاری دارایی‌های دولت» به شماره ۵۱/۵۸۶۸۷ به تاریخ ۱۳۹۵/۴/۲، مطابق این شیوه‌نامه تعیین می‌شود. تعریف استهلاک، ماخذ محاسبه استهلاک، زمان محاسبه و سایر موارد مربوط به استهلاک، مطابق استاندارد های حسابداری بخش عمومی شماره (۵) و (۷) و بند (۳) نحوه شناسایی اولیه، برکناری دایمی و واگذاری، استهلاک دارایی‌ها و بهسازی در اموال استیجاری دستورالعمل مذکور با عنوان استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود خواهد بود.

این شیوه‌نامه درمورد وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی موضوع بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت مکلفند صورت‌های مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور تهیه نمایند، قابلیت اجرایی دارد.

۱. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی، در زمان انجام مخارج به ارزش دفتری (بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاک انباشته آن) آن اضافه و طی عمر مفید باقی مانده دارایی، مستهلک می‌شود. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی‌های استهلاک‌پذیر پس از پایان عمر مفید دارایی، به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

۲. بهای تمام شده، بهسازی در اموال استیجاری به عنوان دارایی غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر، انعکاس می‌یابد. از آنجائیکه مدت اجاره، دوره‌ی انتفاع و بهره‌برداری از دارایی را تعیین می‌کند، واحد گزارشگر مکلف است بهای تمام شده بهسازی را طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی - هر کدام که کوتاه‌تر است - به روش خط مستقیم مستهلک نماید.

۳. استهلاک دارایی‌های اجاره سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر، با رعایت استانداردهای مربوط و مطابق این شیوه‌نامه محاسبه می‌شود.

۴. واحد گزارشگر مکلف است، دارایی‌هایی که مبلغ استهلاک‌پذیر آنها بطور کامل مستهلک شده، تا زمان برکناری دایمی و واگذاری دارایی، بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی را در حساب‌ها و دفاتر نگهداری نماید.

۵. واحد گزارشگر مکلف است در صورت عدم پیش بینی روش استهلاك دارایی‌ها در این شیوه‌نامه و یا اصلاح عمر مفید و سایر موارد مربوط به استهلاك دارایی‌ها، مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی-معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل (اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار) جهت اقدام لازم، اطلاع دهد.

۶. استهلاك دارایی‌های استهلاك پذیر تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۵ واحد گزارشگر، به موجب برآورد عمر مفید باقی مانده توسط گروه کارشناسی منتخب دستگاه با رعایت مفاد این دستورالعمل محاسبه خواهد شد.

۷. برای محاسبه استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود از روش‌های مستقیم و نزولی استفاده می‌شود. جدول محاسبه استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود براساس عمر مفید برآوردی آنها به شرح زیر می‌باشد:

روش استهلاك		دارایی‌های استهلاك پذیر
نزولی (نرخ)	مستقیم (عمر مفید / سال)	
گروه اثاثه و منصوبات		
	۳	انواع تبلت و گوشی تلفن همراه
	۶	اموال و اثاثه اداری شامل انواع میز، فایل‌ها، کمدها، صندلی، انواع مبلمان و کاناپه و نظایر آن، انواع رایانه (کیس و مانیتور) و وسایل جانبی، انواع مختلف ماشین‌های اداری مانند ماشین حساب‌ها، پرینتر، ماشین‌های پلی کپی، فتوکپی، تکثیر، زیراکس و نظایر آن، دستگاه‌های صدور کارت، تست اسکناس، اسکناس شمار، پرفراژ چک، نوبت دهی، چک زنی و سایر ماشین‌های اداری و تجهیزات وابسته و نظایر آن، وسایل ارتباطی مانند تلفن و فاکس و نظایر آن، صوتی (مانند رادیو و ضبط و نظایر آن)، وسایل برقی مانند جارو برقی، پنکه، هیتر، هود، توستر، مایکروفر و نظایر آن، انواع اجاق گاز معمولی، انواع لوازم خانگی و لوازم آشپزخانه و صنایع وابسته، آبسرد کن، یخ ساز، آبگرمکن، پکیج، کولرهای آبی و نظایر آن و سایر اثاثه و منصوبات که روش استهلاك آنها در گروه‌های دیگر مشخص نشده است. توجه: انواع میز، صندلی و تخته کلاس‌های آموزشی در زمان استفاده به حساب هزینه منظور می‌شود
	۱۰	انواع یخچال، فریز و نظایر آن، گرمکن، اجاق گاز فردار و نظایر آن، انواع تلویزیون و نظایر آن، انواع کولرهای گازی و اسپیلت و نظایر آن، انواع ماشین‌های لباسشویی و ظرفشویی

روش استهلاک		دارایی های استهلاک پذیر
نزولی (نرخ)	مستقیم (عمر مفید / سال)	
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی ، وسایل و ادوات دریایی و هوایی		
	۵	انواع دوچرخه ها و سه چرخه های غیرموتوری و نظایر آن
	۱۰	اتوبوس درون شهری و انواع موتورسیکلت ها، انواع سه و چهارچرخ های موتوری
	۱۵	انواع خودروی سواری، وانت، مینی بوس و میدی باس، پولرسان، آمبولانس، انواع اتوبوس های برون شهری، کامیونت با ظرفیت کمتر از ۳/۸ تن و نظایر آن
	۲۵	انواع کامیون، کامیونت با ظرفیت بیش از ۳/۸ تن، آتش نشانی، بارکش، تریلر و نظایر آن.
	۱۰	انواع کامیون های مخصوص مواد معدنی و نظایر آن که صرفا برای حمل و نقل مواد در داخل محوطه معدن فعالیت دارند و معمولا در جاده های عمومی رفت و آمد نمی کنند.
	۳۰	انواع قطار و ماشین آلات ریلی
	۱۰	انواع قایق ها و کرجی دیزلی و موتوری بنزینی، انواع شناورها، انواع جت اسکی و نظایر آن، تجهیزات جانبی وابسته به وسایل نقلیه زمینی، ادوات دریایی و هوایی ، تجهیزات سرویس و نگهداری، تعمیر و غیره مربوط به گروه وسایل نقلیه
	۲۰	انواع کشتی های نفتکش، کشتی های مسافربری، باری سردخانه دار و نظایر آن
	۱۰	انواع پاراگلایدر و نظایر آن
	۲۵	انواع هواپیمای باری، مسافری، سم پاشی و نقشه برداری و آموزشی، انواع چرخ بال و هلی کوپتر
گروه ماشین آلات و تجهیزات		
	۷	انواع تجهیزات و ادوات کشاورزی، دامداری، مرغداری، آبزیان و سایر تجهیزات مربوط به ماشین آلات

روش استهلاک		دارایی های استهلاک پذیر
نزولی (نرخ)	مستقیم (عمر مفید / سال)	
	۲۰	انواع ماشین آلات کشاورزی مانند تراکتور، کمباین و نظایر آن
	۱۵	ماشین آلات تهیه و تولید خوراک دام و طیور و مواد کنسانتره و نظایر آن، ماشین آلات صنایع دخانیات و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین آلات ساختمان سازی، حفاری، شهرسازی، ابنیه، سدسازی، جوشکاری و جوش زنی، اسکله سازی، ماشین آلات سنگبری، سنگ شکن و نظایر آن، انواع ماشین های پرس، برش و قیچی (مکانیکی، برقی و هیدرولیکی) و ماشین های ساخت ابزار و نظایر آن و سایر ماشین آلات
	۲۰	انواع ماشین آلات راهسازی و راهداری مانند لودر، گریدر، برف روب و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین های چاپ، مرکب سازی، برش و حروف سازی و نظایر آن
ساختمان ها		
	۸۰-۳۰ سال	انواع ساختمان های با اسکلت بتنی با تمام کاربری ها
	۶۰-۲۵ سال	انواع ساختمان های با اسکلت فلزی با تمام کاربری ها
	۳۵-۱۵ سال	انواع ساختمان های آجری، بلوکی و سایر موارد مشابه با تمام کاربری ها
دارایی های زیستی		
	۶	<p>حیوانات زنده که با هدف تولید مثل، اصلاح نژاد و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می شود قابلیت استفاده در بیش از یک سال را دارد.</p> <p>- انواع حیوانات برای اصلاح نژاد مانند گاو، بز، میش و ... انواع دام های شیری و حیوانات باغ وحش، حیوانات باری و مسابقه ای</p> <p>- مرغ های تخم گذار و شتر مرغ</p>
	۳	<p>توجه: اسپرم فریز شده حیوانات جهت اصلاح نژاد، جزو موجودی ها طبقه بندی شده و به محض استفاده به هزینه منظور می شود.</p>

روش استهلاك		دارایی های استهلاك پذیر
نزولی (نرخ)	مستقیم (عمر مفید / سال)	
	۱۰ ۶	گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شود و قابل برداشت و استفاده در بیش از یک سال را دارند. - کلیه درختان و تاکستان های با بارمیوه یا مغز میوه - چمن طبیعی
دارایی های نامشهود		
	۱۰	انواع نرم افزارهای کاربردی مانند مالی محاسباتی، نرم افزار اموال و انبار و انواع نرم افزارهای وابسته به چاپ و تکثیر و غیره
متفرقه		
	۵	وسایل ورزشی غیر موتوری، ماشین های ویژه نظافت و گردگیر
	۲۵	دریاچه مصنوعی
	۲۰	استخر