



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

نظام حسابداری بخش عمومی

(نسخه سال ۱۳۹۸)



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

فهرست مطالب :

کلیات	فصل ۱
مسابداری عملیات جاری	فصل ۲
مسابداری حقوق و مزایای مستمر کارگان	فصل ۳
مسابداری عملیات سرمایه‌ای	فصل ۴
مسابداری درآمدها	فصل ۵
مسابداری وجود سپرده	فصل ۶
مسابداری موارد خاص	فصل ۷
نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مخایرت بانگی	پیوست ۱
کدینگ پیشنهادی مسابه‌های کل و محین	پیوست ۲
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه	پیوست ۳
شنافت، اندازه گیری و گزارشگری بدھی‌ها، ذخایر و بدھی‌های احتمالی	پیوست ۴
نموده و زمان شناسایی اولیه، برگزاری دائمی، واگذاری و مهاسیب استهلاک دارایی‌های دولت	پیوست ۵
مسابداری عاملین نیمساب	پیوست ۶
نقشه راه اجرای کامل مسابداری تعهدی	پیوست ۷

فصل اول

کلیات

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 پژوهانه 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 ناظارت 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 مبنی 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 استفاده کنندگان 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 مبنی 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 فوق الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

مفاهیم و تعاریف

با توجه به اینکه مبنای 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 ایفادی 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 استفاده کننده 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 نماید.

پ- اهداف صورت‌های مالی

۱- ارایه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان 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 کفايت 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) وجوده 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 ۱۳۳۲

(تجدداریه شده)		(تجدداریه شده)		دارایی ها	
۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	یادداشت	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
دارایی های جاری					
.....	موجودی نقد
.....	حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله ای
.....	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
.....	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
.....	سرمایه گذاری های کوتاه مدت
.....	موجودی مواد و کالا
.....	پیش پرداخت ها
.....	جمع دارایی های جاری
.....	دارایی های غیر جاری
.....	دارایی های ثابت مشهود
.....	دارایی های نامشهود
.....	سرمایه گذاری های بلند مدت
.....	سایر دارایی ها
جمع دارایی های غیر جاری					
.....	حسابها و اسناد پرداختنی بلند مدت
.....	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
.....	سایر بدهی های غیر جاری
.....	جمع بدهی های غیر جاری
.....	ارزش خالص
.....	ارزش خالص انباشه
.....	مازاد تجدید ارزیابی
.....	تفاوت های تسعیر عملیات خارجی
.....	جمع ارزش خالص
.....	جمع بدهی ها و ارزش خالص
جمع دارایی ها					

باداشت‌های 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

(تجدیدار شده)	سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	یادداشت	
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
		درآمد ها
		دربارگی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
		دربارگی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
		کمک های بلاعوض دریافتی
		سایر درآمدها
		جمع
		هزینه ها
		جبران خدمت کارکنان
		استفاده از کالاهای و خدمات
		اموال و دارایی
		یارانه
		کمک های بلاعوض
		رفاه اجتماعی
		سایر هزینه ها
		صرف سرمایه های ثابت
		جمع
(....)		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
		مالیات و عوارض
		درآمد حاصل از مالکیت دولت
		فروش کالا و خدمات
		جرائم و خسارات
		سایر
		جمع
(....)		وجوه ارسالی به خزانه
		خالص تغییر در وضعیت مالی
		گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
		ارزش خالص ابانته ابتدای سال
		تعدیلات سوایتی
		شناسایی اولیه
		ارزش خالص ابانته ابتدای سال - تعديل شده
		خالص تغییر در وضعیت مالی
		تسویه بدھی ها - اوراق تسویه خزانه
		تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه
(....)		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
		دارایی های دریافتی
		دارایی های انتقال
		ارزش خالص ابانته
		مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال - تعديل شده
		گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره
		مازاد تجدید ارزیابی
		تفاوت تسعیر ارز ابتدای سال - تعديل شده
		گردش تفاوت تسعیر ارز طی دوره
		تفاوت تسعیر ارز
		ارزش خالص
		یادداشت های توضیحی تا مندرج در صفحات تا، جزء لاین فک صورتهای مالی است.

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

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی متبوع به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

		بودجه				منابع
		عملکرد بر مبنای نهایی و عملکرد	تفاوت بودجه	یادداشت	اوایله	
عملکرد	قابل مقایسه	نهایی	ریال	ریال	ریال	
...	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
(...)	(...)	(...)	(...)			هزینه‌های عمومی
(...)	(...)	(...)	(...)			هزینه‌های اختصاصی
(...)	(...)	(...)	(...)			تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
(...)	(...)	(...)	(...)			تملک 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 لاینک صورتهای مالی است.

ساختار حساب‌ها

حساب‌های واحد گزارشگر در دو بخش حساب‌های اصلی و تفصیلی به شرح ذیل طبقه‌بندی 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، طبقه‌بندی و نگهداری می‌گردد. حساب‌های اصلی نیز بر حسب ماهیت، اهمیت اقلام تشکیل دهنده، فراوانی کاربرد، میزان گردش طی دوره، اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری طبقه‌بندی 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.

حساب‌های بودجه‌ای

حساب‌های انتظامی

صورت تغییرات در وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی

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

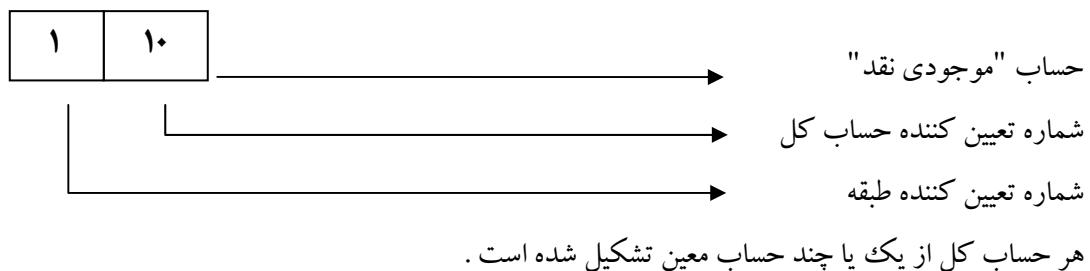
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل و فهرستی تحت عنوان فهرست حساب‌های کل، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل منعکس کننده طبقه‌بندی 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.

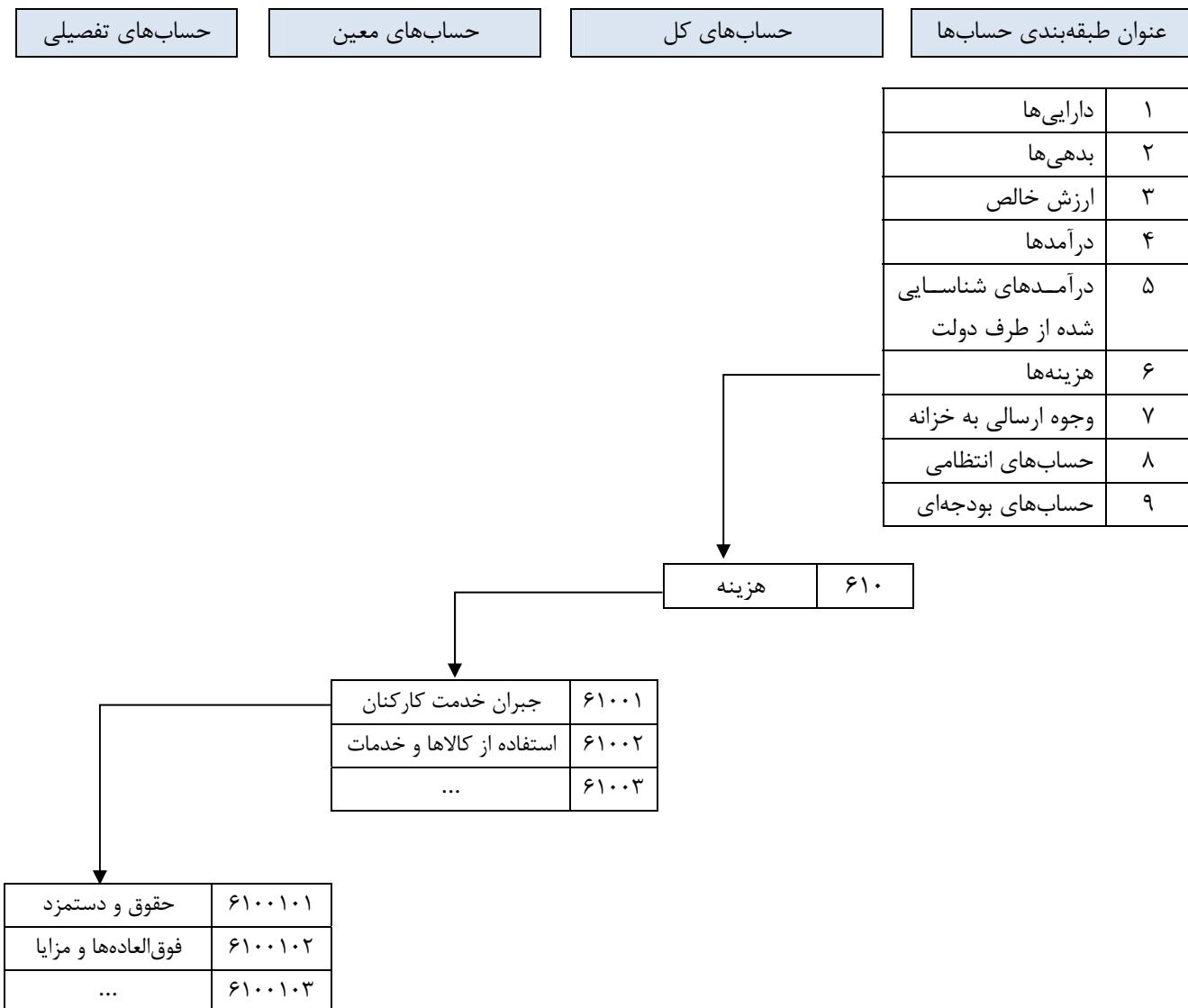
۴-۳) عوامل هزینه و مراکز فعالیت

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

دیگر اطلاعات مالی حاصل از سیستم حسابداری دولتی از طریق این مرآکز وارد سیستم حسابداری بهای تمام شده می‌شود

تا با استفاده از اطلاعات عملکردی موجود در این سیستم، بهای تمام شده فعالیت‌ها، خدمات و محصول‌ها 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 ارایه 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 ارایه 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 الحق برعی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعاریف هزینه، درآمد، دارایی، بدھی 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 ذیربطر ارایه 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 ارایه 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 ۵۴/۱۰/۱۰ 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 وجوده مصرف نشده سال‌ها از مانده حساب‌های بودجه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سال جاری در پایان سال مالی و اطلاعات فرم وضعیت پرداختی‌های غیرقطعی سال‌ها 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 الحق 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 موافقنامه‌های 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 باقیستی 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 ذیربطری 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 استهلاک دارایی‌ها در پیوست (۵)** معین شده است.

۷- در خصوص نحوه‌ی 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 افشاءی مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارایه گردد. لازم به ذکر است، یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه در پیوست (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.

۱۰- چنانچه سطح تفصیلی "سال" حساب‌های شناسایی شده قبل از سال ۱۳۹۴ مشخص نباشد، با توجه به موافقت دیوان محاسبات کشور طی نامه شماره ۴۰۳۰۰/۳۶ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ باقیتی از عنوان "سال نامشخص" صرفاً یک بار و در سال ۱۳۹۸ استفاده شود و در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء و از طریق ساز و کار قانونی مربوط اقدام گردد.

۱۱- در صورتی که دارایی‌های تحصیل شده و بدھی‌های ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، به ترتیب از سرفصل حساب "شناسایی اولیه" و "شناسایی اولیه بدھی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود. به علاوه در صورتی که دارایی‌ها تحصیل شده و بدھی‌های ایجاد شده از سال ۱۳۹۴ به بعد شناسایی نشده باشد، این موضوع به عنوان اشتباه واحد گزارشگر محسوب شده و بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) نسبت به اصلاح آن اقدام می‌شود.

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار			بودجه
بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) ^۱ و فضول 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 (تصویب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول 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 فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تخصیص یافته اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فضول 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 فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه انتقالی حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، 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 گیرنده، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ گیرنده، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ گیرنده و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تامین شده اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی غیرقطعی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی غیرقطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه با بت پرداخت‌های غیرقطعی اعتبار سرمایه‌ای با بت پرداخت‌های غیرقطعی	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (تصویب/ ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی با بت پرداخت‌های غیرقطعی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با بت پرداخت‌های غیرقطعی	

	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار هزینه مصرف شده اعتبار سرمایه ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی} (نوع پرداخت های غیر قطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده اعتبار سرمایه ای انتقالی مصرف شده	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	استاد و اخواهی بابت اعتبار هزینه استاد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه ای	استاد و اخواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	استاد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی استاد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابوب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه کسری ابوب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای	کسری ابوب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابوب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی کسری ابوب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
				دارایی های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت سرمایه ای بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوده سایر منابع بانک دریافت وجوده سپرده بانک رد وجوده سپرده بانک دریافت بانک پیش دریافت بانک رد وجوده اضافه دریافتی بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بانک وجوده کارشناسی ثبت بانک وجوده خدمات ثبت بانک وجوده اموال سرقته و اختلاسی بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی بانک دریافت درآمد خانه های سازمانی بانک پرداخت خانه های سازمانی بانک پرداخت وجوده یارانه بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصطفوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	

		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ^۲)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تخریه گردان پرداخت بابت عملیات جاری تخریه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
*		به تفکیک سال و اشخاص	تخریه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب
*		به تفکیک واحد پولی	صندوقد
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد 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 استناد دریافتی - استناد و اخواهی هزینه حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد و اخواهی سرمایه‌ای
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه حساب‌ها و استناد 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 استناد دریافتی - بن غیر نقدی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد دریافتی - حواله قیر حساب‌ها و استناد دریافتی - سهمیه و کیوم با توم
*		به تفکیک سال	وجوه سپرده نزد خزانه
*		به تفکیک سال	درباره بابت تخریه 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 بایت وجوه اضافه دریافتی
*		به تفکیک سال	درباره 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 استناد دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد 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	موجوددی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
*		به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۷
*		به تفکیک سال و اشخاص	موجوددی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادر	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادر
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادر	سایر موجودی‌ها - تخریه گردان اوراق بهادر
*		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
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مواد	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 غیرجاری
*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های ثابت مشهود
*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های ثابت مشهود
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ^۸	دارایی‌های ثابت مشهود
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ^۹	دارایی‌های ثابت مشهود
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت اعتماد اسنادی	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها ^{۱۰}	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	استهلاک انباشته ...	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود	دارایی‌های نامشهود
*	به تفکیک شرکت	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت
*	به تفکیک نوع	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت
*	به تفکیک سال و واحد پولی ^{۱۱}	درآمد دوره‌های آتی	سرمایه‌گذاری‌های آتی
*	به تفکیک سال و اشخاص	مطلوبات بلند مدت دولت	سرمایه‌گذاری‌های آتی
*	به تفکیک سال، اشخاص، مشخصات فرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	سرمایه‌گذاری‌های آتی
*	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات فرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سرمایه‌گذاری‌های آتی
بدهی‌های جاری			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدھی ^{۱۲} و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک سال و واحد پولی ^{۱۳}	حساب‌ها و استناد پرداختنی ارزی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختنی - اعتبار استنادی ^{۱۴}	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک سال و واحد پولی	هزینه مالی آتی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک شرکت	حقوق و مزایای پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک سال و واحد پولی	بدھی به سایر واحدها	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی	سپرده‌های پرداختنی ارزی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی ^{۱۵}	سود تضمین شده پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	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 استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و استناد پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدھی به سایر واحدها	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	—	پیش‌دريافت اعتبار هزينه	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	—	پیش‌دريافت اعتبار سرمایه‌ای	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	پیش‌دريافت درآمد	پیش‌دريافت‌ها

			بیمه پرداختنی حق بازنیستگی پرداختنی سایر کسور پرداختنی مالیات پرداختنی	
*			به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و دیف) / نوع سایر منابع	سایر بدهی های جاری
*			ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
*			ذخیره هزینه های تحقق یافته	
*			ذخیره تعهدات سرمایه ای	
*			سایر حساب ها و اسناد پرداختنی	
*			بدهی بابت وجوده نامشخص	
*			بدهی بابت چک های بین راهی	
*			بدهی به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی	
*			بدهی بابت اوراق بهادر	
*			بدهی بابت وجوده الاضمان	
				بدهی های غیرجاری
*			اوراق مشارکت پرداختنی	
*			تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	
*			تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	
*			تعهدات اوراق اجاره	حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت
*			اوراق مرابحه پرداختنی	
*			اوراق ۱۴ پرداختنی	
*			سایر حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	
*			ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
*			ذخیره مخصوص استفاده نشده کارکنان	
*			سایر ذخایر	سایر بدهی های غیرجاری
				ارزش خالص
*		—	ارزش خالص انباشته	
*			شناسایی اولیه دارایی ها	
*	*		شناسایی اولیه بدهی ها	
*	*		دارایی های انتقالی	
*			دارایی های دریافتی	
*	*		تسویه مطالبات- اوراق تسویه خزانه	ارزش خالص انباشته
*			تسویه بدهی ها - اوراق تسویه خزانه	
*	*	۱۵	تعدیلات سیوازی	
*		—	خالص تغیر در وضعیت مالی	
*			انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
*			مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی
*		—	تفاوت تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی	
*		—	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	تفاوت تسعیر ارز

درآمدها						
*	به تفکیک مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزايا دریافتی بابت وجوده یارانه دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات		تخصیص یافته	
			دریافتی از خزانه از محل		درآمدهای اختصاصی	
			هدایا و کمک‌ها		کمک‌های بلاعوض دریافتی	
			دریافتی از محل سایر منابع			
			دریافتی بابت خدمات ثبتی			
			دریافتی از محل استداد اموال سرقی و اختلاس		ساختمان درآمدها	
			محکوم به دولت			
			درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی			
*	به تفکیک اشخاص	به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	ساختمان درآمدها - انتقالات		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها) تخفیفات و بخشودگی	درآمدهای دولت		هزینه‌ها	
			هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^{۱۹}		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 بابت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه			
					حساب‌های انتظامی	
*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - تضمین‌های دریافتی			
		حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - تضمین‌های واگذار شده			
		حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری			
		حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - علی‌الحساب بابت سرمایه‌ای			
*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - کنترل قراردادها			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی			
			طرف حساب‌های انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			

	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ریدیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمیع برداشتی	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم) ، ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی های سرمایه‌ای عمومی / واگذاری دارایی های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات استاد	حساب انتظامی - استاد خزانه اسلامی	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی ها و اشخاص	طرف حساب انتظامی - استاد خزانه اسلامی	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی های امانی	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	طرف حساب انتظامی - موجودی های امانی	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال، اشخاص، دستگاه طبلکار و دستگاه بدھکار	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	طرف حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارک	حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارک	طرف حساب های 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 وجود 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، تبخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و

^۴ حساب دریافتی بابت تبخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب وجود سپرده نزد خزانه محاسب می‌شود.

^۵ حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب طلب از خزانه بابت وجود اضافه دریافتی محاسب می‌شود.

^۶ حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب‌ها و استناد دریافتی محاسب می‌شود.

^۷ حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محاسب می‌شود.

^۸ حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک پذیر محاسب می‌شود.

^۹ حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محاسب می‌شود.

^{۱۰} آن بخش از دارایی‌ها که با تعریف دارایی‌های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی 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 محاسب می‌شود.

^{۱۲} موضوع بدھی شامل تحويل کالا بدون قرارداد، تحويل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدھی‌ها می‌باشد.

^{۱۳} در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت‌های مالی به عنوان حساب‌ها و استناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

^{۱۴} با توجه به نام اوراق (مانند اوراق سلف یا اوراق منفعت یا ...) تعیین می‌شود.

^{۱۵} موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباھات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

^{۱۶} سطح تفصیلی حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته نگهداری می‌شود.

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) ^۱ و فضول 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 فضول اعتبار هزینه	بودجه اعتبار هزینه انتقالی ^۲	
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه	اعتبار مصوب
*	به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فضول 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 فضول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه	حواله‌ها
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فضول اعتبار هزینه	حواله اعتبار هزینه انتقالی	
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی	اعتبار انتقالی
*	به تفکیک منابع (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 فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه تامین شده	اعتبار تامین شده
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	
*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول 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 (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی) (نوع پرداخت‌های غیر قطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	
*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	اسناد واخواهی شده
*	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فضول اعتبار هزینه	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	

	*	به تفکیک موضوع کسری ابوب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه	کسری ابوب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابوب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	کسری ابوب جمعی
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت هزینه	موجودی نقد
	*		بانک پرداخت اختصاصی	
	*		بانک وجهه سایر منابع	
	*	به تفکیک واحد پولی	صندوق	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع ^۳ ، سال، مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	تغواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و استناد دریافتی- اسناد و اخواهی هزینه	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابوب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و استناد دریافتی- کسری ابوب جمعی هزینه	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد دریافتی- بن غیر نقدی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی /سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بنای بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*	*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
*		به تفکیک طبقه موجودی مریبوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۴	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (تصویر/ 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 بدھی ^۵ و مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختی	حساب‌ها و استناد 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 طبقه‌بنای بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و استناد پرداختی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		—	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافت‌ها
*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدھی‌های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی /سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (تصویر/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات پرداختی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدھی	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	
بدهی‌های غیرجاری				
*		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	
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر ذخایر	سایر بدھی‌های غیرجاری

ارزش خالص

		—	ارزش خالص انباشته	
		* * *	به تفکیک موضوع تعدیلات ^۹	تعدیلات سنواتی
		—	خالص تغیر در وضعیت مالی	
				درآمدها
				دريافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
		* به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)		دريافتی از محل درآمدهای اختصاصی
				دريافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
		* به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدايا و کمکها	کمکهای بلاعوض دریافتی
		* به تفکیک نوع سایر منابع	دريافتی از محل سایر منابع	
		* —	محکوم به دولت	سایر درآمدها
		* به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	سایر درآمدها- انتقالات	
				هزینه‌ها
		* به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۷	هزینه
				وجهه ارسالی به خزانه
				وجهه ارسالی با بت منابع عمومی
		* به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجهه ارسالی با بت منابع اختصاصی	وجهه ارسالی به خزانه
				حساب‌های انتظامی
				حساب‌های انتظامی
		* به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	
				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 بت عملیات جاري	
				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- استاد 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 و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- کسری ابواب جمعی برداشتی	
				طرف حساب‌های انتظامی
		* به تفکیک از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدايا و کمک‌های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و	طرف حساب‌های انتظامی- کسری ابواب جمعی برداشتی	
				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 وجود 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 هدايا 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- موضوع بدھی شامل تحويل کالا بدون قرارداد، تحويل کالا با 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، طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد طرح تملک کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ڈیصلاح، پیوستان به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدھی‌ها می‌باشد.

۶- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباها و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

۷- سطح تفصیلی حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته نگهداری می‌شود.

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		

بديهی است مشابه با پرداخت‌های انجام شده از محل اعتبارات بودجه‌اي، به هنگام پرداخت از محل تنخواه‌گردان حسابداری نيز باید علاوه بر ثبت‌های مالی حسب مورد حساب‌های بودجه‌اي مربوط (اعتبار هزینه مصرف شده و اعتبار هزینه با پرداخت‌های غيرقطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصيص اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	اعتبار هزینه تخصيص يافته
**	اعتبار هزینه		

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت وجه و تسويه و پا به پايه تنخواه‌گردان حسابداری با اعتبار تخصيص يافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	کنترل اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه تخصيص يافته		

		پیش دریافت اعتبار هزینه
		بانک پرداخت هزینه
***	دريافتتى بابت عمليات جاري	

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
***	دريافتى از محل درآمدهای اختصاصی		

ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک‌های نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آنی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوده 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
		***	حساب‌ها و اسناد دریافتی
***	هدایا و کمک‌ها		

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

ثبت شماره (۸): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوده تنخواه گردان پرداخت (دريافتى از ذيحسابي سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذيحساب) باید وجوده مذکور را به عنوان بدھی شناسایی نماید.

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

معادل وجوده 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 وجوده 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 استناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک و جووه سایر منابع
**	حساب‌ها و استناد 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 استناد پرداختنی
**	هدایا و کمک‌ها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدھی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدھی 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 و جووه 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 دروضعیت مالی گزارش می‌شود. وجوده دریافتی از خزانه بابت حق الکشف قاچاق کالا و وجوده دریافتی از خزانه از محل درآمد موضوع تبصره (۵) قانون اصلاح قانون تعزیرات حکومتی مصادیقه 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 وجود 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
***	دريافتی بابت عمليات جاري	***	
***	بانک پرداخت هزینه		
***	دريافتی 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، وجوده مربوط را به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر مذکور واریز می‌نماید. واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار نیز سهم هریک از اصحاب این اتفاقات کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادل، 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 وجوده انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "تعدیلات سنواتی" بدھکار خواهد شد.

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

با ابلاغ اعتبار، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ دهنده به واحد گزارشگر 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 گرد. واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار ابلاغی باید در پایان دوره مالی، مانند 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 بودجه‌اء، فقه استفاده نماید.

برخی واحدهای گزارشگر (ناظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجود سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال کننده وجود سایر منابع باید این وجود را به عنوان "سایر هزینه‌ها - انتقالات" واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجود سایر منابع باید وجود یادشده را به عنوان "سایر د، آمدها - انتقالات" 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	***	اعتبار هزینه تامین شده
از محل اعتبار اختصاصی			اعتبار هزینه تامین شده
***	اعتبار هزینه	***	اعتبار هزینه ابلاغی
اعتبار هزینه ابلاغی			اعتبار هزینه تامین شده
***	اعتبار هزینه ابلاغی	***	اعتبار هزینه تامین شده

طبق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحق 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 مرتبه 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			اعتبار هزینه بابت پرداختهای غیر قطعی
***	بانک پرداخت هزینه	***	اعتبار هزینه بابت پرداختهای غیر قطعی
***	بانک پرداخت اختصاصی	***	اعتبار هزینه تامین شده
***	بانک وجوه سایر منابع	***	اعتبار هزینه تامین شده

حساب اعتبار هزینه بابت پرداختهای غیر قطعی پس از پرداخت پیش‌پرداخت، علی الحساب 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 - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

بدیهی است به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

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

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

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت 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) 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 قبل از تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.

(پ) در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدنهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

(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) چنانچه موجودی‌ها در فعالیت واحد گزارشگر مصرف شود، معادل مبلغ دفتری موجودی مصرف شده، حساب هزینه مربوط در مقابل حساب موجودی موردنظر شناسایی می‌شود. به علاوه مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود و اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه باید هنگام توزیع کالا یا ارایه خدمات شناسایی گردد.

(چ) موجودی امانی جزء موجودی امامت گیرنده نمی‌باشد 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
***	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
			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 قبل از تامین اعتبار گردیده (نظریه 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 بدنهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۲۰): تسویه بدھی‌ها

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

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 وجهه سایر منابع		
		***	اعتبار هزینه مصرف شده
***	اعتبار هزینه تامین شده		

عملکرد بودجه‌ای پرداخت بابت خرید موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای، به عنوان پرداخت قطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۰-۲)؛ 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 (۲۱-۱)؛ در صورت پرداخت بخشی از بدھی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	بیمه پرداختنی	**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های 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 (۲۱-۲)؛ به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علیالحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بیمه پرداخت‌تنی
		***	مالیات پرداخت‌تنی
***	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 علیالحساب

ثبت شماره (۲۲-۱)؛ در صورت پرداخت مابقی بدھی‌های مرتبط با علیالحساب و تسويه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب‌ها و اسناد پرداخت‌تنی
***	بیمه پرداخت‌تنی		
***	مالیات پرداخت‌تنی		
***	سپرده‌های پرداخت‌تنی		
***	بانک پرداخت هزینه		
***	بانک پرداخت اختصاصی		
***	بانک وجوه سایر منابع		
		***	طرف حساب انتظامی - علیالحساب بابت عملیات جاری
***	حساب انتظامی - علیالحساب 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 علیالحساب تسويه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسويه علیالحساب

سال‌های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سالواتی بدھکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های

غیرقطعی با سطح تفصیلی سالواتی بستانکار می‌گردد.

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

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 تعديل 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 طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		***	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
***	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		***	حساب انتظامی- علیالحساب بابت عملیات جاری
***	طرف حساب انتظامی- علیالحساب بابت عملیات جاری		
		***	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی
***	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی		
			به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه گردان پرداخت
		***	اعتبار هزینه مصرف شده
***	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت‌های غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی تعديل 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 وجهه مصرف نشده تنخواه‌گردان مذبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

الف) مانده وجوه مصرف نشده باست تنخواه‌گردان برداخت باشد در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب اگذارکننده تنخواه‌گردان واریز شود.

ب) در صورت واخواهی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب جمعی 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 وجوده مصرف نشده تنخواه‌گردان به حساب ذیحسابی، و امور مالی، واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

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

ث) د صورت، که استناد و مدار، که می بوط د، استناد، پ، س، شود، تابیده دیوان، محاسبات استناد، نت، باشد اخذ و ضممه اب، استناد و مدار ک گ دد.

ثبت شماره (۲۶): شناسانه، وارینقده، تنخواه گدان، بداخلت و پیش، بداخلت ساچه از

100% of the time, the system will correctly identify the target class.

عنوان حساب معين مبلغ عنوان

		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 استناد ارایه شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد واخواهی هزینه
***	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
***	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
		***	استناد 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 استناد دریافتی - استناد واخواهی هزینه منتقل می‌شود. لازم به ذکر است چنانچه استناد واخواهی فوق مربوط به وجوده انتقالی واحد گزارشگر باشد، حساب استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی در مقابل حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۲۸): در صورت رفع استناد 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 استناد دریافتی - استناد واخواهی هزینه		
		***	اعتبار هزینه مصرف شده
***	استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه		

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

ثبت شماره (۲۹): در صورت رفع اسناد و اخواهی 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 اخواهی هزینه		
		اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	
***	اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

مهلت رفع اسناد و اخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، پایان شهریور ماه سال بعد است. در صورت رفع اسناد و اخواهی 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 وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربخط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد و اخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تغیریخ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان و اخواهی محسوب می‌شود.

چنانچه از ابتدای مهرماه تا پایان آذر ماه سال بعد، اسناد و اخواهی 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 اخواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربخط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۰): در صورت عدم رفع اسناد و اخواهی 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 اخواهی هزینه		
		کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
***	اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه تا پایان آذر ماه سال بعد اسناد و اخواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد و اخواهی 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 تغییر بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخوahی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه مشابه حساب استناد واخوahی شده بابت اعتبار هزینه است.

چنانچه انتظار نزود کسری ابواب جمعی یا استناد واخوahی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردد. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجود 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 جمیع در سال‌های پس از شناسایی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		تعديلات سنواتي	
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
***	حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمیع هزینه		
		اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	
***	کسری ابواب جمیع بابت اعتبار هزینه انتقالی	***	

چنانچه کسری ابواب جمیع ایجاد شده سال‌های قبل رفع گردد، رویداد مالی فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌ها 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 جمیع را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربطری ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمیع یا استناد و اخواهی 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 وجوده سایر منابع	
***	حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد و اخواهی هزینه		
***	حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمیع هزینه		
		بودجه اعتبار هزینه انتقالی	
***	استناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	***	
***	کسری ابواب جمیع بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوده نیاشد، به هنگام واریز وجوده یاد شده به حساب مربوط خزانه باید از سرفصل حساب وجوده ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوده ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوده 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 (۳۵-۲): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجود 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
**	بانک پرداخت هزینه	**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجهه 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، وزارت خانه‌ها و موسسات دولتی مکلفند وجهه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال‌های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجهه 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 ذی صلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدینهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

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

دفاتر واحد محکوم

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

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

دفاتر سازمان برنامه و بودجه

ثبت شماره (۳۵-۲): 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 (۳۵-۴): 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 اقدامات 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 باستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان منوع 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 هزینه‌های تحقق یافته شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

ثبت شماره (۳۵-۵): 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	
***	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		تعديل 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 (۳۵-۶): چنانچه در سال شناسایی کسری ابوب جمعی برداشتی، منابع لازم تامین و کسری مربوط رفع گردد.

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

ثبت شماره (۳۵-۷): چنانچه منابع لازم برای رفع کسری ابوب 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 ابوب جمعی برداشتی
***	حساب انتظامی - کسری ابوب جمعی برداشتی		

لازم به ذکر است ذیحسابی 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 وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربیط ارایه نماید.

ثبت شماره (۳۵-۸): در صورت واریز نقدی کسری ابوب 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 وجوده سایر منابع
***	تعديلات سنواتی		
		***	طرف حساب انتظامی - کسری ابوب جمعی برداشتی
***	حساب انتظامی - کسری ابوب 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 دریافتی - بن غیر نقدی
***	بانک پرداخت هزینه		
***	بانک پرداخت اختصاصی		
***	بانک وجوده سایر منابع		
***	حسابها و اسناد پرداختنی		

لازم به ذکر است: برای وجوده سایر منابع نیازی به شناسایی حساب‌های بودجه‌ای نمی‌باشد.

ثبت شماره (۳۷): به هنگام تحويل بن غيرنقدی به کارکنان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی - 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 دریافت‌نی - بن غیرنقدی شناسایی و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای مرتبط تعديل 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 وجوده سایر منابع		
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

لازم به ذکر است، برای وجود 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 تعديل می‌گردد.

ثبت شماره (۴۰): شناسایی بدھی‌ها 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 بدھی‌های مازاد بر اعتبار هزینه تخصیص یافته واحدها از بدھی‌هایی است که امکان تامین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه‌بندی‌های 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			
**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان			
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت

لازم به ذکر است تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر (نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان) شناسایی می‌شوند، انعام نمی‌شود. در ضمن، 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 بدھی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحدگزارشگر 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	**	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
**	اعتبار هزینه ابلاغی	**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
بانک پرداخت هزینه			
**	بانک پرداخت اختصاصی	**	اعتبار هزینه مصرف شده
اعتبار هزینه تامین شده			

ثبت شماره (۴۱): شناسایی سایر ذخایر

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

چنانچه بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۸)، معیارهای شناخت ذخایر دیگری مانند جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیرقانونی محیط زیست، دعاوی حقوقی و مزایای اجتماعی احراز گردد، این بدھی‌ها در سرفصل حساب سایر ذخایر شناسایی می‌شود.

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 (۱-۴۳): 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
***			هدايا 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
***	تعديلات 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 تعديلات سنواتی حسب مورد بدھکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۴۳-۲): 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
		**	سایر ذخایر
**			ارزش خالص اباشتہ
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	کارت هدیه		
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حسابها و اسناد دریافتی- بن غیر نقدی		
**	حسابها و اسناد دریافتی- اسناد واخوای هزینه		
**	حسابها و اسناد دریافتی- کسری ابوب 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 (۴۳-۳): 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- استناد وصولی از عاملین ذیحساب
***	حساب انتظامی- استناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		***	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
***	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

ثبت شماره (۴۳-۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

مبلغ	عنوان حساب معین	بسنانکار	بدهکار
		***	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 و اخواهی بابت اعتبار هزینه		
***	اسناد و اخواهی 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
***			تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری
***			حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی
***			حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخوای هزینه
***			حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه
***			موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
***			پیش پرداخت بابت عملیات جاری
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
***	بیمه پرداختنی		
***	مالیات پرداختنی		
***	سپرده پرداختنی		
***	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح		
***	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته		
***	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		
***	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		
***	سایر ذخایر		
***	ارزش خالص انباشته		

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 (۴۴-۲): افتتاح حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
***	طرف 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 (۴۴-۳): 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 و اخواهی بابت اعتبار هزینه
		***	اسناد و اخواهی 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 غیرقطعی، اسناد و اخواهی 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، استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه با سطح تفصیلی دوره متمم در مقابل حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۱-۴۶): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجود 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 (۲-۴۶): 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 واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
***	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	***	
		کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
***	کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه	***	
		بودجه اعتبار هزینه	
***	بودجه اعتبار هزینه انتقالی	***	

حساب‌های اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی، استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه و کسری ابوب جمعی بابت اعتبار هزینه با تفصیلی دوره متمم به ترتیب در مقابل حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، استناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابوب 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
***	بنك پرداخت هزینه	***	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
***	بنك پرداخت اختصاصی	***	وجوه ارسالی بابت منابع 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 بنك 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 بنك مربوط، مشخصات حساب‌های بنكی مربوط در سطح تفصیلی حساب بنك پرداخت موردنظر تعديل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بنك پرداخت مربوط، علاوه بر تعديل مشخصات حساب‌های بنكی 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	***	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
***	بنك پرداخت هزینه	***	بنك پرداخت هزینه
***	بنك پرداخت اختصاصی	***	بنك وجوه سایر منابع
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
			حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی سال‌های قبل کاهش می‌یابد.
***	اعتبار هزینه انتقالی	***	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 علی‌حساب) و امكان 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 تعديل می‌گردد.

ثبت شماره (۵۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب 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
***	تعديلات سنواتی		

		***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
***	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
			حساب‌های بودجه‌ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.
		***	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
***	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

ثبت شماره (۵۱): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجود حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجود 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 هزینه		
		***	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
***	بانک پرداخت اختصاصی		

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

فصل سوم

حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

۱- مقدمه

برابر شیوه‌نامه اجرایی پرداخت حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی، مسئولیت هماهنگی در پرداخت حقوق و مزایای مستمر کارکنان دستگاه‌های اجرایی مشمول این شیوه‌نامه بر عهده‌ی وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور می‌باشد. بر این اساس دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی مربوط موظفند لیست تایید شده حقوق و فوق العاده‌های مستمر، حق عائله‌مندی و اولاد کارکنان خود را به صورت ماهیانه تهیه و به وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور (حسب مورد اداره کل خزانه در مرکز و یا خزانه معین استان) ارسال نمایند.

با عنایت به این که اعتبار مربوط به کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت در برآورد اعتبار هزینه دستگاه‌های اجرایی مربوط منظور نشده است، دستگاه اجرایی موردنظر بایستی اعتبار مربوط به کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت را بر اساس لیست تایید شده فوق، به اعتبار مصوب و اعتبار تخصیص یافته خود اضافه نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه‌داری کل کشور (حسب مورد اداره کل خزانه در مرکز و یا خزانه معین استان) خالص حقوق و مزایای مستمر کارکنان را در وجه بانک پرداخت کننده حقوق و مزایا، کسور متعلقه را به حساب‌های مربوط و سایر کسور را به حساب بانک پرداخت دستگاه اجرایی مربوط واریز می‌نماید. کسور شامل مالیات، حق بیمه‌های خدمات درمانی سهم دولت، دستگاه اجرایی و کارکنان، حق بیمه تامین اجتماعی سهم دولت و کارکنان و کسور بازنشستگی سهم دولت و کارکنان می‌باشد. سایر کسور از قبیل اقساط وام و صندوق ذخیره کارکنان، توسط دستگاه اجرایی متبع از محل وجود دریافتی از خزانه پرداخت می‌شود.

به علاوه مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز در لیست حقوق یادشده با عنوان سایر کسور اعمال و به حساب بانک پرداخت دستگاه اجرایی مربوط واریز می‌شود. این مبلغ به عنوان درآمد عمومی واحد گزارشگر شناسایی و به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه درآمدی آن اخذ می‌گردد. شایان ذکر است، دستگاه‌های اجرایی مستثنی از شمول شیوه‌نامه اجرایی فوق الاشاره بایستی رویدادهای مربوط به حقوق و مزایای مستمر کارکنان خود را بر اساس فصل دوم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری عملیات جاری شناسایی و گزارش نمایند. بدیهی است، افشاء موارد ذکر شده در بند (۲۲) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۱) با عنوان افشاء اطلاعات اشخاص وابسته، ضروری است.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل
*	بدهکار	بستانکار		مصارف بودجه
دارایی های جاری				
*		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 (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
بدهی های جاری				
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه	موجودی نقد
حساب ها و سناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای				
*		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	
			بیمه پرداختی	
			حق بازنیشتنگی پرداختی	
			سایر کسور پرداختی	
			مالیات پرداختی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب ها و استاد پرداختی	
درآمد ها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف)	دريافتی از خزانه بابت حقوق و مزايا	دريافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
هزینه ها				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	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): به هنگام تایید لیست حقوق و فوق العاده‌های مستمر، حق عائله‌مندی و حق اولاد کارکنان توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی

ثبت شماره (۱-۱): به میزان کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت بر اساس لیست تایید شده

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

با نظر به این که اعتبار حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور و یا موافقت‌نامه آن‌ها، بدون احتساب کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت برآورده شده است، از این رو اعتبار هزینه دستگاه اجرایی مربوط باستی به میزان کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت مطابق لیست تایید شده افزایش یابد.

ثبت شماره (۱-۲): معادل ناخالص لیست تایید شده (با احتساب اعتبارات اضافه شده بابت کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
			درصورت تامین اعتبار از محل اعتبار تخصیص یافته
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه		
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه تخصیص یافته		درصورت تامین اعتبار از محل اعتبار ابلاغی
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	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. 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 (۲): به هنگام دریافت اعلامیه مبنی بر پرداخت کسور و واریز وجه نقد به حساب کارکنان و واحدگزارشگر توسط خزانه و واریز مبلغ خالص قابل پرداخت به حساب بانکی کارکنان توسط خزانه و همچنین واریز کسور متعلقه به حساب‌های ذیربطری، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بیمه پرداختنی
		**	حق بازنشتگی پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	حقوق و مزایای پرداختنی
**	دريافتی از خزانه بابت حقوق و مزايا		

به میزان پرداخت‌های قطعی خزانه بابت خالص حقوق و مزایای مستمر، مالیات، حق بیمه و کسور بازنشتگی، حساب‌های بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شود.

		اعتبار هزینه مصرف شده	
مبلغ	اعتبار هزینه تامین شده	مبلغ	اعتبار هزینه مصرف شده
**			

ثبت شماره (۳): 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، واحدگزارشگر باید برای هریک از کسور تکلیفی قانونی که مکلف به کسر و واریز آن به حساب‌های مربوط می‌باشد، حساب معین جداگانه نگهداری و از سازمان‌های ذینفع که وجوده به حساب آنان واریز می‌شود، تاییدیه اخذ نماید.

ثبت شماره (۴): 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 مزايا
		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 انباسته	

ثبت شماره (۵): در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشتگان و موظفين از طریق واحد گزارشگر انجام شود، واحد گزارشگر بایستی پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشتگی و موظفين از سوی صندوق بازنشتگی 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 بازنشتگی و موظفين بر عهده‌ی صندوق بازنشتگی مربوط می‌باشد.

ثبت شماره (۱-۵): به میزان وجوه دریافتی از صندوق بازنشتگی مربوط

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

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

ثبت شماره (۲-۵): به هنگام پرداخت حقوق و مزایای بازنشتگی و موظفين

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

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	بسنگانکار	سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) ^۱ و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ^۲	
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
*		به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
*	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	اعتبار انتقالی
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (المصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای 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 فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	اعتبار مصرف شده
*		به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی) (نوع پرداخت‌های غيرقطعی سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای 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 فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	اسناد و اخواهی شده
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	

	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فضول 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 فضول تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت سرمایه ای بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوده سایر منابع	موارد نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ^۳ ، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	بنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	حساب ها و استاد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب ها و استاد دریافتی- استاد واخواهی سرمایه ای	حساب ها و استاد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب ها و استاد دریافتی- کسری ابواب جمعی سرمایه ای	حساب ها و استاد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه بنده بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب ها و استاد دریافتی	موارد نقد
	*	به تفکیک سال	موجودی ها به تفکیک طبقه بنده شیوه نامه دارایی ها	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها ^۴
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها ^۴	پیش پرداخت ها
	*	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	
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	دارایی های ثابت مشهود
	*	به تفکیک سال	دارایی ها به تفکیک طبقه بنده شیوه نامه دارایی ها استهلاک انباشه ... ^۵	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها ^۶	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	دارایی های نامشهود
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	دارایی ها به تفکیک طبقه بنده شیوه نامه دارایی ها استهلاک انباشه ...	
	*	به تفکیک سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها	
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی ها	سرمایه گذاری های بلند مدت
	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای دارایی های نامشهود	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	سرمایه گذاری در شرکت ها	
	*	به تفکیک شرکت	سایر سرمایه گذاری ها	سایر دارایی های جاری
	*	به تفکیک نوع و ماهیت	مطالبات بلند مدت دولت	
	*	به تفکیک سال و اشخاص		
بدهی های جاری				
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدھی ^۷ و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب ها و استاد پرداختی	حساب ها و استاد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
*	*	به تفکیک سال و واحد پولی	هزینه مالی آتی	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	

*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و استناد پرداختنی	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		—	پیش‌درباره اعتبار سرمایه‌ای	پیش‌درباره‌ها
*		به تفکیک نوع یمه، نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح-پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه‌پرداختنی مالیات‌پرداختنی	سایر بدھی‌های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدھی	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	
ازرس خالص				
*		—	ارزش خالص انباشته	
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته ^۸	شناسایی اولیه دارایی‌ها	
*	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه بدھی‌ها	
*	*	به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط	دارایی‌های دریافتی	ارزش خالص انباشته
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^۹	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح-پروژه و ردیف)	درباره بافت عملیات سرمایه‌ای درباره بافت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	درباره از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
*		به تفکیک اشخاص دولتی / غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی	درباره از محل درآمدهای اختصاصی درباره از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم	درباره از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی
*		به تفکیک نوع سایر منابع	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
*		—	درباره از محل سایر منابع	
*		به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	محکوم به دولت	سایر درآمدها
هزینه‌ها				
*	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^{۱۰}	هزینه
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای دولت 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 بافت منابع عمومی وجوه ارسالی بافت منابع اختصاصی	وجوه ارسالی به خزانه
حساب‌های انتظامی				
*	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*		به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	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- علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای طرف حساب انتظامی- علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی- کنترل قراردادها طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی 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- استاد وصولی از عاملین ذیحساب طرف حساب انتظامی- استاد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی 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 - کسری ابواب جمعی برداشتی طرف حساب های انتظامی	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع) و سال جاری/ دوره متمم / سالانی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و طرح-پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی طرف حساب های انتظامی	طرف حساب های انتظامی طرف حساب های 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 وجود 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 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 بدھی شامل تحويل کالا بدون قرارداد، تحويل 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 خدمات مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدھی‌ها می‌باشد.
- ۸- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدھی‌ها در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود.
- ۹- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح استباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.
- ۱۰- سطح تفصیلی حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" به تفکیک اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته نگهداری می‌شود.

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
***	پیش‌دربیافت 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 تأمین 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 پا به پایی تنخواه‌گردان 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 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 کمک‌های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه مربوط، در صورتی که نحوه مصرف وجوده توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک وحده سایر منابع
		***	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		***	حساب‌ها و استناد دریافتی
***	هدایا و کمک‌ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله‌ای دارایی شناسایی می‌کند، معادل مبلغ دارایی اندازه‌گیری شده در آمد شناسایی می‌کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدھی نیز باشد. در این صورت در آمد معادل افزایش در خالص دارایی‌ها شناسایی می‌شود. هنگامی که بدھی با ایفای تعهدات کاهش می‌یابد، مبلغ کاهش در بدھی 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 بلایای طبیعی، یک سازمان بین‌المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد یا زمینی بدون دریافت مابهازی یا مابهازی 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 وجوده تنخواه گردان پرداخت (دریافتی از ذیحسابی سایر واحدها) به حساب مربوط، واحد دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) باید وجوده مذکور را به عنوان بدھی شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک وحده سایر منابع
***	حساب‌ها و استناد پرداختی		

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

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجود 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 استناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک وجوده سایر منابع
		***	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
***	حساب‌ها و استناد پرداختنی		

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 تمهد 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 تحويل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال‌دهنده برگشت دهد. بنابراین هم‌زمان با دریافت دارایی یک بدھی 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
		***	حساب‌ها و استناد پرداختنی
***	هدایا و کمک‌ها		

لازم به ذکر است، در صورت بخشودگی بدھی‌ها و جرایم واحد گزارشگر توسط اشخاص ذینفع، بایستی حساب بدھی 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 وجوده سایر منابع
***	دربافتی از محل سایر منابع		

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

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 وجوده انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده نماید. ضمناً حساب اعتبار سرمایه‌ای تنها مربوط به ابلاغ اعتبار سرمایه‌ای از محل منابع اختصاصی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۳): ارسال وجهه 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 می‌شود. خزانه پس از بررسی اعتبار تخصیص یافته درخواست کننده و تایید درخواست وجه، وجهه 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 متبادل، 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 وجهه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "تعديلات سنواتی" بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۱۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجهه 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 وجهه 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 وجهه 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 (نظریر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به ابلاغ وجهه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس واحد ابلاغ و ارسال کننده وجهه سایر منابع باید این وجهه را به عنوان "سایر هزینه‌ها - انتقالات" و واحد دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجهه سایر منابع باید وجهه یادشده را به عنوان "سایر درآمدها - انتقالات" شناسایی نماید.

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
			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 (۵) ماده (۲۸) قانون الحق برقی 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 مورد نظر 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. بدهی 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 قراردادها
***	طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها		

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعديل می‌شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌باید.

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 سرمایه‌ای
***	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
***	بانک پرداخت اختصاصی		
***	بانک وجوه سایر منابع		

		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	***

حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی پس از پرداخت پیش‌پرداخت، علی الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت شناسایی می‌شود. ضمناً رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

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

ثبت شماره (۱۹-۱): اخذ تضمین در قبال واگذاری پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و پیش‌پرداخت مواد و کالا

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

بدیهی است به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱
		***	پیش‌پرداخت مواد و کالا ^۲
***	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
***	بانک پرداخت اختصاصی		
***	بانک وجوده سایر منابع		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	***	

۱- چنانچه پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای در قبال تحصیل دارایی‌های نامشهود واگذار شود، واحد گزارشگر بایستی در ثبت‌های مربوط از سرفصل حساب "پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود" استفاده نماید.

۲- در صورتی که موجودی‌ها 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 می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
			پیش‌پرداخت 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
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

		***	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 پیش‌پرداخت) ثبت شود.
- (پ) به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی باید تعديل گردد. در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی تعديل 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)، به عنوان 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
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
***	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
		به میزان پیش‌پرداخت 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 پیش‌پرداخت) ثبت شود.
- (ب) در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار 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) ارزش دفتری موجودی‌هایی که برای ساخت دارایی مصرف می‌شود، به بهای تمام شده دارایی مربوط تخصیص می‌باید.
- (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 روتاسی، 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 پرداختنی		
			به میزان پیش‌پرداخت 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 عنوان
"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 قبل از تامین اعتبار
گردیده (نظری مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.
- (پ) در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدنهکار 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 روتایی، 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 بدھی‌ها

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
***	بیمه‌پرداختنی		
***	سپرده‌های پرداختنی		
***	بانک‌پرداخت سرمایه‌ای		
***	بانک‌پرداخت اختصاصی		
***	بانک‌وجوه 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
بدھی مرتبط با موجودی‌ها باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی بدھکار می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای	**	بیمه پرداختنی
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوده 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 بدھی‌ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	بیمه پرداختنی	**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوده 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 (۲۴-۲): به هنگام پرداخت کسour قانونی مرتبط با علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای	**	بیمه پرداختنی
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوده 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 علی‌الحساب

ثبت شماره (۱-۲۵): در صورت پرداخت مابقی بدھی‌های مرتبط با علی‌الحساب و تسويه آن

بستانکار		بدھکار	
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		
		***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
***	حساب انتظامی - علی‌الحساب 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 تسويه علی‌الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدھکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد. لازم به ذکر است، در صورت تسويه علی‌الحساب پرداختی بابت موجودی‌های خریداری شده از محل اعتبار سرمایه‌ای، صرفا سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی تعدیل می‌شود.

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

بستانکار		بدھکار	
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 (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 پرداختنی		

۱- هزینه مالی آتی به عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد پرداختنی 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. بدھی 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 تعییر 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 بدھکار و بستانکار خواهد 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 (۲۹-۱): 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 انتقال دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
دارایی‌های انتقالی ^۱		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 اباشته ابتدای سال کسر می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
دارایی در جریان تکمیل		دارایی در جریان تکمیل	
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
دارایی‌های دریافتی ^۲			

۲- حساب دارایی‌های دریافتی در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، به ارزش خالص اباشته ابتدای سال اضافه می‌شود.

ب) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدها بر اساس تشخیص واحد مربوط

ثبت شماره (۲۹-۳): 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 می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت			
دارایی در جریان تکمیل			
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها			
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها			

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
دارایی در جریان تکمیل		دارایی در جریان تکمیل	
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
هدایا و کمک‌ها			

ثبت شماره (۳۰)؛ انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط ثبت شماره (۱۳۰)؛ چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی‌های واحد گزارشگر به شرکت‌ها انتقال یافته و به عنوان افزایش سرمایه دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***			سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
***	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

پس از شناسایی رویداد فوق توسط واحد گزارشگر انتقال دهنده دارایی، اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری باید به مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارسال و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها در مقابل حساب دارایی‌های انتقالی از دفاتر واحد گزارشگر خارج شود. مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را در مقابل حساب ارزش خالص انباسته شناسایی می‌نماید.

ثبت شماره (۲۰-۲)؛ 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 بدھی‌ها 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 بدھی‌ها 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 انباسته شناسایی می‌نماید. **شایان ذکر است، مطالبات مربوط به ماده (۳۲) قانون برنامه و بودجه کل کشور توسط اداره کل خزانه ثبت می‌شود و اطلاعات آن در اختیار مرکز یادشده قرار می‌گیرد.**

ثبت شماره (۳۰-۳)؛ 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 دارایی‌ها

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	
***	شناختی اولیه دارایی‌ها ^۱		

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

چنانچه دارایی‌های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، از سرفصل حساب "شناختی اولیه دارایی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۳۲): شناسایی اولیه بدھی‌ها

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	شناختی اولیه بدھی‌ها ^۱
***	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		

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

چنانچه بدھی‌های ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، از سرفصل حساب "شناختی اولیه بدھی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود.

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

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

بدھی‌است 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 گردن پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدھکار	
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 گردن 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 گردن پرداخت
		***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت‌های 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 تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر و انتقال وجوده 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	مبلغ	عنوان حساب
***	دارایی در جریان تکمیل	***	حساب‌ها و اسناد پرداختی
***	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 - تضمین‌های دریافتی
***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

(الف) مانده وجوده مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذار کننده تنخواه‌گردان واریز شود.
 (ب) در صورت واخوایی اسناد و یا ایجاد کسری ابواب جمعی بابت تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت پاسخگویی و پیگیری آن بر عهده واحد دریافت کننده 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 بادشده 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 وجوده مصرف نشده تنخواه‌گردان به حساب ذیحسابی و امور مالی واحد مزبور، ثبت فوق در دفاتر عاملین ذیحساب انجام می‌شود.

(ت) بر اساس مواد (۴۰) و (۴۱) 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 (۳۶): شناسایی واریز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت و پیش‌پرداخت سال جاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		***	بانک پرداخت اختصاصی
		***	بانک وجوه سایر منابع
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
***	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
***	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		

به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی

		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
		اعتبار سرمایه‌ای
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی		
		طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	***	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
***	پیش‌پرداخت 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 تنخواه گردان پرداخت و پیش‌پرداخت 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 وجوده 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 وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تغییر 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 نگردد، 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 وجود دریافتی از خزانه، تاییدیه وجود واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربسط ارایه 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 ابوب جمعی سرمایه‌ای	***	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابوب 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 ابوب 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 ابوب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابوب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابوب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابوب 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 ابوب جمعی مربوط 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 واخوایی محسب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابوب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای مشابه حساب اسناد واخوایی شده بابت اعتبار سرمایه‌ای است.

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

ثبت شماره (۴۲): در صورت رفع کسری ابوب 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 ابوب 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 استناد 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 وجوده دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوده واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربیط ارایه نماید.

ثبت شماره (۴۴): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی یا استناد 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 استناد دریافتی - استناد واخواهی سرمایه‌ای		
***	حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		
		***	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	استناد 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 وجوده نباشد، به هنگام واریز وجوده یادشده به حساب مربوط خزانه بایستی از سرفصل حساب وجوده ارسالی بابت منابع عمومی یا حساب وجوده ارسالی بابت منابع اختصاصی استفاده نماید. در صورتی که واحد مربوط مجاز به استفاده از وجوده 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 (۱-۴۵): 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 دارایی‌ها نباشد، به عنوان هزینه واحد گزارشگر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴۵): در صورتی که اعتبار مصوب تخصیص یافته یا وجود سایر منابع واحد گزارشگر 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 سرمایه‌ای		
***	بانک پرداخت اختصاصی		
***	بانک وجود 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، وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی مکلفند وجود مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سال‌های قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجود 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 استفاده کننده 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 الحق برعی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)

دفاتر واحد محکوم

ثبت شماره (۱-۳-۴۵): 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 (۴۵-۳-۲): 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 (۴۵-۴): 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 وجوده 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 وجوده 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 ذیربیط 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 صرف‌باشی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مكتوب 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 تغییر 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 (۴۵-۵): 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		تغییر 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 (موافقنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوده دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوده واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربطری 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 وجوده 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
***	استهلاک انباشته ...	***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱

۱- هزینه استهلاک دارایی‌ها می‌باشد در ریز فصل هزینه‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت شناسایی شود. مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی باشد برمنای 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 با 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 با 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 تاریخ برکناری آن ادامه می‌باید. بدیهی است برای ثبت فوق نیازی به تامین اعتبار نمی‌باشد.

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

ثبت شماره (۴۷-۱): یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا دارایی‌های غیربولی، یا ترکیبی از دارایی‌های پولی و غیربولی 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	***	حسابها و اسناد دریافتی
***	درآمدها 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 می‌باشد 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 (۴۷-۲): چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به گونه‌ای انکاپسول 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 پرداختنی		حسابها و اسناد دریافتی
***	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)		
***	بانک ...		
***	حسابها و اسناد پرداختنی		

بدیمه‌ی 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 به گونه‌ای انکاپسول 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 درنتیجه 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 به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد دوره (درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها) شناسایی شود. همچنین در ثبت فوق حساب دارایی مربوط حسب مورد افزایش یا کاهش می‌باید.

ثبت شماره (۴۹): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

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

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 کاهشی در ارزش یک دارایی مشاهده شود و بازیافت 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 بازیافتنی برآورده 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 بهدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی و در گرددش 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 می‌باشد 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 می‌باشد 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 قوع 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 بدھی‌ها بابت تعهدات مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته

بستانکار		بدھکار	
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 بدھی‌های مازاد بر اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته و احدها از بدھی‌هایی است که امکان تامین اعتبار آن‌ها وجود دارد. لازم به ذکر است حساب فوق در طبقه‌بندی‌های 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 انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی و به سال بعد منتقل و با سطح تفصیلی دوره متمم افتتاح می‌شوند. در ضمن حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت انتقال می‌باشد. ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی بدون تغییر و با همان سطح تفصیلی به سال بعد انتقال می‌باشد.

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

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		**	هدايا 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
		**	تعديلات سنواتی
		**	دارایی‌های دریافتی
		**	شناسایی اولیه دارایی‌ها
**	ارزش خالص انباشته		

				ارزش خالص انباشتہ
**	دارایی‌های انتقالی		**	
**	شناسایی اولیه بدھی‌ها			

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 بدھکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشتہ بسته می‌شود.

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

بستانکار		بدھکار	
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 انباشتہ ...
**			ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
**			ذخیره کاهش دارایی‌ها
**			ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**			مازاد تجدید ارزیابی
**			ارزش خالص انباشتہ
**	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 اخواهی 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		

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 (۵۴-۳): بستن 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 (۵۴-۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای	***	بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای
***	بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	***	بودجه‌ای 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 (۱-۵۵): 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 - استناد و اخواهی سرمایه‌ای
**			حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**			دارایی در جریان تکمیل
**			دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**			سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**			مطلوبات 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 ذیصلاح		
**	استهلاک انباشه ...		
**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها		
**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها		
**	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای		
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	ارزش خالص انباشه		

در صورتی که واحد گزارشگر طبق فواین 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 (۵۵-۲): افتتاح حساب‌های انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	***	حساب انتظامی - علی‌الحساب 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 (۵۵-۳): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	اعتبار سرمایه‌ای	***	اعتبار سرمایه‌ای
***	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	***	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
***	حواله اعتبار سرمایه‌ای	***	حواله اعتبار سرمایه‌ای
***	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	***	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
***	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	***	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
***	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	***	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	***	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
***	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	***	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	بودجه‌هه اعتبار سرمایه‌ای		
***	بودجه‌هه 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 غیرقطعی، 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، استناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در مقابل حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، استناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۵۷-۱): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجود 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 وجود مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای واحدها (به استثنای مانده واحدها به خزانه واریز شود. چنانچه دانشگاه‌ها و سایر واحدها به موجب قوانین و مقررات مربوط مجاز به انتقال این وجود به سال بعد باشند، از حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی" برای ثبت عملکرد بودجه‌ای آن‌ها استفاده و رویدادهای مالی مرتبط با وجود فوق نیز در صورت‌های مالی گزارش می‌شود).

ثبت شماره (۵۷-۲): 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 و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	***
		کسری ابواب جمیعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	کسری ابواب جمیعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	***
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای
***	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	***

حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعي، اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای و کسری ابواب جمیعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعي، اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمیعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی با تفصیلی سنواتی تعديل 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 الحق 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 ماد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور و تبصره ذیل بند (۴) ماده (۲۶) قانون الحق 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 برشی 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 مورد نظر تعديل 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 وجود انتقالی سال‌های قبل

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

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

ثبت شماره (۶۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***		***	بانک پرداخت سرمایه‌ای
***		***	بانک پرداخت اختصاصی
***		***	بانک وجوه سایر منابع
***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		حساب‌های بودجه‌ای در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.
		***	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	اعتبار سرمایه‌ای 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 وجوده طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ثبت شود. بدینهی است به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌گردد.

ثبت شماره (۶۱): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***		***	بانک پرداخت سرمایه‌ای
***		***	بانک پرداخت اختصاصی
***		***	بانک وجوه سایر منابع
***	دارایی در جریان تکمیل		
***	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
***	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		حساب‌های بودجه‌ای زیر در سطح تفصیلی سنواتی کاهش می‌یابد.
***		***	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
***	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		

بدینهی است در صورتی که دارایی در جریان تکمیل به بهره برداری رسیده باشد، بهای تمام شده دارایی مربوط تعدیل می‌شود.

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

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

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

فصل پنجم

حسابداری در آمدها

۱- مقدمه

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 بهازی 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 ارایه شده شناسایی گردد. ماحصل ارایه 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 ارایه 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 بدھی شناسایی می‌گردد. این بدھی 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 حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار			دارایی‌های جاری
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت بانک پیش‌دریافت	موجودی نقد
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ^۱	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		به تفکیک سال	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
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
هزینه‌ها				
*		به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
حساب‌های انتظامی				
*		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
*		به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	حساب‌های انتظامی

- ۱- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حساب‌ها و استناد دریافتی محسوب می‌شود.
- ۲- سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها، درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها، بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها، درآمد خانه‌های سازمانی و سود تسعیر ارز مصادیقی از سایر درآمدها محسوب می‌شوند.

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 وجوده واریزی واحدها به حساب خزانه با بت "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 دریافتی
***	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 وجوده ارسالی با بت منابع عمومی بدهکار و حساب وجوده ارسالی با بت منابع اختصاصی بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است در خصوص وجوده 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 بخشدگی به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	تحفیفات و بخشدگی ^۱
***	حسابها و اسناد دریافتی		

۱- حساب تخفیفات و بخشدگی 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 بخشدگی 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
***	حسابها و اسناد دریافتی	***	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

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

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

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

ثبت شماره (۷): در صورت وصول مطالبات

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

در صورتی که بخشی از منابع محقق شده واحد گزارشگر وصول نشوند، مبلغ مذکور در سرفصل حسابها و اسناد دریافتی منظور خواهد شد. حسابها و اسناد دریافتی شامل حساب‌های دریافتی (معادل مطالبات قابل وصول) و اسناد دریافتی (معادل سفته و سایر وثیقه‌ها) می‌باشد. 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 می‌شود.

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

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

در صورتی که واحد گزارشگر منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوده دریافتی به عنوان بدھی شناسایی می‌شود.

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 طبقه‌بندی 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 معامله‌ای درآمدها تلقی نمی‌شود. چنانچه کالا یا خدمات غیرمشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدها تلقی می‌گردد. در این حالت درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدي اندازه‌گیری می‌شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدي، اندازه‌گیری می‌شود.

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 دریافتی
***	بدهی به سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۱): انتقال وجوده منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای گزارشگر به حساب ذیربطر 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
***		***	مطلوبات از سایر واحدها
***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی 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 بدھکار می‌شود.

ثبت شماره (۱۴)

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

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

در صورتی که خدمات یا فعالیت مورد نظر توسط واحد گزارشگر انجام شود، درآمدهای دولت در مقابل سایر حسابها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۴-۲): 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 می‌شود.

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

چنانچه برای ارایه خدمات یا فعالیتهای مورد نظر، از محل وجود دریافتی یادشده دارایی‌هایی خربداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارایه خدمات یا فعالیت مورد نظر، به هنگام فروش دارایی‌های مربوط از ثبت شماره (۱۶) استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): شناسایی فروش دارایی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حسابها و اسناد دریافتی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشت ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

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

در صورتی که بابت ترمیم خسارت‌های واردہ به دارایی‌های واحد گزارشگر وجودی از شرکت‌های بیمه دریافت شود، این وجوده بایستی به عنوان درآمدهای دولت شناسایی و به حساب خزانه واریز گردد. لازم به ذکر است؛ چنانچه بر اساس مجوزهای قانونی مربوط امکان مصرف وجوده یادشده برای واحد گزارشگر وجود داشته باشد، پس از طی فرایندهای قانونی لازم، وجوده 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
		***	وجوده ارسالی بابت منابع عمومی
		***	وجوده 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 بدھی‌های مربوط حسب مورد به عنوان درآمد یا درآمد شناسایی شده از طرف دولت ثبت می‌گردد.

ثبت شماره (۱۷)؛ بستن حساب‌ها

ثبت شماره (۱۷-۱)؛ بستن حساب‌های موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
***	تحفیفات و بخشوودگی		
***	وجوده ارسالی بابت منابع عمومی		
***	وجوده 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 بدھکار یا بستانکار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته می‌شود.

ثبت شماره (۱۷-۲): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌دربافت درآمد
		**	بدهی به سایر واحدها
		**	سایر حساب‌ها و استناد پرداختنی
		**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		**	ارزش خالص انباشتہ
**	بانک دریافت		
**	بانک پیش دریافت		
**	حساب‌ها و استناد دریافت‌نی		
**	مطالبات از سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک پیش دریافت
		**	حساب‌ها و استناد دریافت‌نی
		**	مطالبات از سایر واحدها
**	پیش‌دربافت درآمد		
**	بدهی به سایر واحدها		
**	سایر حساب‌ها و استناد پرداختنی		
**	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		
**	ارزش خالص انباشتہ		

فصل ششم

حسابداری وجوده سپرده

۱- سرفصل حساب ها

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

۱- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجهه سپرده، کاهندهی حساب وجهه 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 ...		

بديهي است پس از واريز وجوه سپرده به حساب مربوط، حساب های بودجه اي حسب مورد به عنوان اعتبار مصرف شده یا اعتبار پرداخت های غير قطعی ثبت می شود.

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 پرداختنی		

ثبت شماره (۳): انتقال سپرده های 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 با بت تنخواه گردان رد وجوه سپرده

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

حساب دریافتی با بت تنخواه رد وجوه سپرده، کاهندهی حساب وجوه سپرده نزد خزانه محسوب می شود. بديهي است برای ترميم تنخواه گردان رد وجوه سپرده نيز از ثبت فوق استفاده می شود.

ثبت شماره (۵): دریافت وجه از خزانه با بت 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 سپرده های دریافتی به صورت تنخواه گردان در اختیار ذیحسابی قرار نگیرد، به میزان وجوه دریافتی از خزانه، حساب وجوه سپرده نزد خزانه کاهش می یابد.

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	بنانک رد وجوه سپرده	***	سپرده های پرداختنی
***	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 خزانه		

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

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

بدیهی است به هنگام واریز وجود یادشده به حساب خزانه، حساب وجود ارسالی به خزانه بدهکار و بنانک 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 موضع 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 ایفاده تعهد پیمانکار، شناسایی می شود.

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

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

بر اساس نظریه شورای حقوقی دیوان محاسبات کشور (طی نامه شماره ۱۰۶/۷۰۰۰۰/۱۰۶/۴/۱) در خصوص ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، وجوده 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 (۹-۳): به هنگام رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تهدید پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	حساب‌ها و استناد پرداختنی		
**	بانک رد وجوده سپرده		

بدیهی است تسویه بدھی‌های 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 (۹-۴): 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
**	بانک رد وجوده سپرده	**	وجوده ارسالی بابت منابع عمومی

ثبت شماره (۱۰) : بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوده سپرده
**		**	سپرده‌های پرداختنی
**	بانک رد وجوده سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوده سپرده عاملین ذیحساب		
**	وجوده سپرده نزد خزانه		
**	بانک دریافت وجوده سپرده		

افتتاح حساب‌ها

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

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

عنوانین مندرجات :

صفحه	عنوان	بخش
۱۱۳	حسابداری وجوده نامشخص	۱
۱۱۴	حسابداری وجوده چکهای بین راهی	۲
۱۱۹	حسابداری استرداد وجوده اضافه دریافتی	۳
۱۲۵	حسابداری وجوده اداره شده	۴
۱۲۸	حسابداری ودایع	۵
۱۳۰	حسابداری خانه های سازمانی	۶
۱۳۳	حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به عنوان ضمانتنایه وجوده الفدان	۷
۱۳۷	حسابداری واگذاری و استفاده از قیر (ایگان)	۸
۱۴۳	حسابداری اوراق مشارکت	۹
۱۵۲	حسابداری اسناد فزانه اسلامی	۱۰
۱۶۰	حسابداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۱
۱۶۸	حسابداری اوراق اجراه	۱۲
۱۷۵	حسابداری اوراق تسویه فزانه	۱۳
۱۸۰	حسابداری اوراق مرابعه	۱۴
۱۸۶	حسابداری دریافت اوراق بدھی در ازای مطالبات واحد گزارشگر	۱۵
۱۸۹	حسابداری اوراق بهادر	۱۶
۱۹۲	حسابداری تسویه و تهاصر دیون و تعهدات	۱۷
۱۹۶	حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۱۸
۲۰۰	حسابداری وجوده یارانه	۱۹
۲۰۳	حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده	۲۰
۲۰۹	حسابداری وجوده حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمنهای فاقد سند (سمی)	۲۱
۲۱۲	حسابداری تسعیر ارز	۲۲
۲۱۷	حسابداری دارایی‌های امانی	۲۳
۲۲۱	حسابداری وجوده حاصل از استرداد اموال سرقتی و افتلاسی در نیروهای مسلح	۲۴
۲۲۳	حسابداری وجوده حاصل از افزوهش اراضی نیروهای مسلح	۲۵
۲۲۵	حسابداری درآمد حاصل از اجراه املاک و اراضی نیروهای مسلح	۲۶
۲۲۷	حسابداری بودجه جمعی - خرجی	۲۷
۲۳۰	حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم	۲۸
۲۳۳	حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور	۲۹
۲۳۶	حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت	۳۰
۲۳۹	حسابداری پرونده ترسیب کiben مناطق بیابانی	۳۱

بخش اول

حسابداری وجه 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
بستانگار				دارایی‌های جاری
*	بدهکار	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 بدھی‌های جاری

۴- حسابداری وجه نامشخص

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): استرداد وجه نامشخص

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

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

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

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

بخش دوم

حسابداری و جوههای بین راهی

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 مراجعته 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 موقعي 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 تحويل شده و تا تاریخ تهییه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده است. بدیهی است چک‌هایی که در وجه اشخاص ذینفع صادر و به آن‌ها تحويل 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	سطح تفصیلی حساب‌ها		حساب معین	حساب کل
بسستانکار	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 صرفا پس از تحويل لашه 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 تسريع 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 می‌باشد:

- ۱- میزان دریافتی بابت تبخواه‌گردان رد وجوه اضافه دریافتی به نسبت مبالغ مسترد شده در سال قبل بوده و برابر یک دوازدهم آن تعیین می‌گردد.
- ۲- چنانچه واحدی در سنت ایجاد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال جاری برای استرداد وجوه اضافه دریافتی نیاز به وجودی داشته باشد، خزانه مجاز است با توجه به مدارک و مستندات لازم وجوه مورد نیاز را واگذار نماید.
- ۳- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع وصولی، حساب بانکی جداگانه‌ای طبق مقررات افتتاح می‌شود.

۲- تعریف مفاهیم

وجوه اضافه دریافتی: به وجودی 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 ذیربیط و یا مقامات قضایی حاصل شود.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهیکار	بستانگار			
دارایی‌های جاری				موجودی نقد
*		به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ^۱	
بدهی‌های جاری				سایر بدھی‌های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدھی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	

۱- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاہنده حساب طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی محسوب می‌شود.

۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

الف) استرداد وجوه اضافه از محل منابع عمومی وصولی

الف-۱) چنانچه وجوه لازم برای استرداد وجوه اضافه دریافتی در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی به اشخاص بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط
**	بدھی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر باید در ثبت فوق به جای حساب درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدھکار نموده و درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدید ارایه کند.
لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیشدریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط، حساب پیشدریافت درآمد بدھکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر باید در ثبت فوق به جای حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی، حساب تعدیلات سنواتی را بستانکار نموده و وجوه ارسالی بابت منابع عمومی سال(های) موردنظر را نیز تجدید ارایه کند.

ثبت شماره (۳): به هنگام دریافت وجوه از خزانه بابت رد وجوه اضافه دریافتی

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

ثبت شماره (۴): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع و تسویه و تعديل مانده طلب از خزانه با دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدھی 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 موردنظر را از محل دریافتی بابت اعتبار تخصیص یافته مربوط استرداد نماید، بدین منظور ابتدا باید حساب درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط بدھکار و حساب بدھی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بستانکار شود و سپس بدھی یادشده از محل دریافتی مزبور تسویه گردد. بدیهی است به هنگام استرداد حقوق ورودی از محل اعتبار تخصیص یافته فوق، ثبت‌های بودجه‌ای لازم نیز اعمال می‌شوند. در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد به جای حساب درآمدہا به تفکیک طبقہبندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدید ارایه کند.

ثبت شماره (۵): در پایان سال با واریز مانده دریافتی بابت رد وجهه اضافه دریافتی به خزانه ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

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

ثبت شماره (۶): بستن حساب‌ها

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

الف-۲) چنانچه وجهه اضافه دریافتی واحد گزارشگر بر اساس مدارک مربوط، توسط خزانه معین استان به اشخاص ذینفع مسترد شود.

الف-۲-۱) در صورتی که وجهه اضافه دریافتی مربوط به سال جاری باشد.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی			

لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجهه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌درباره درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌درباره درآمد بدھکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): استرداد وجهه اضافه دریافتی توسط خزانه معین استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی	***	بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی
بانک دریافت			

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجهه‌ی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفاً پس از انتقال وجهه مذبور به حساب‌های درآمد خزانه معین استان انجام می‌شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجهه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجهه اضافه دریافتی انجام می‌شود.

الف-۲-۲) در صورتی که وجهه اضافه دریافتی مربوط به سال‌های قبل باشد.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	تعديلات سنواتي	***	تعديلات سنواتي
بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی			

با عنایت به این که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل است، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدید ارایه کند. لازم است چنانچه استرداد وجهه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌درباره درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب تعديلات سنواتي، حساب پیش‌درباره درآمد بدھکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بابت وجود اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***		***	طلب از خزانه بابت وجود اضافه دریافتی
***	تعديلات سنواتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید وجود ارسالی بابت منابع عمومی سال(های) مربوط را نیز تجدید ارایه کند.

ثبت شماره (۳): استرداد وجوه اضافه دریافتی توسط خزانه معین استان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***		***	بدهی به اشخاص بابت وجود اضافه دریافتی
***		***	وجوده ارسالی بابت منابع عمومی
***	بانک دریافت		
***	طلب از خزانه بابت وجود اضافه دریافتی		

لازم به ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوده که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفاً پس از انتقال وجوده مزبور به حساب‌های درآمد خزانه معین استان انجام می‌شود و خزانه معین استان پس از درخواست ذیحسابی و اداره کل امور مالی مربوط و تطبیق مدارک ارایه شده، دستور انتقال وجوده مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوده اضافه دریافتی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۴): بستن حساب‌ها

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

ب) استرداد وجوه اضافه دریافتی از محل منابع اختصاصی وصولی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدنه کار به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی بر اساس اسناد و مدارک

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***		***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
***	بدهی به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی		

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعديلات سنواتی بدنه کار می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) مربوط را نیز تجدید ارائه کند. لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوده اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدنه کار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): اصلاح حساب‌های دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی و وجوده ارسالی بابت منابع اختصاصی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	
***	وجوده ارسالی بابت منابع اختصاصی	***	

خزانه نسبت به اصلاح تاییدیه درآمد اختصاصی و تاییدیه دریافتی اعتبارات اختصاصی اقدام می‌نماید. بدیهی است در صورتی که وجوده استردادی مذبور از محل وجوده دریافتی از محل اعتبارات اختصاصی سال(های) قبل باشد نیازی به اعمال ثبت فوک نمی‌باشد و واحد گزارشگر باید حساب‌های "دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی" و "وجوده ارسالی بابت منابع اختصاصی" سال(های) مربوط را تجدید آرایه کند.

ثبت شماره (۳): در زمان استرداد وجوده اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع از محل اعتبارات اختصاصی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		بدهی به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی	
***	بانک پرداخت اختصاصی	***	

بخش چهارم

حسابداری و جوه 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 دهنند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب‌ها		حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			دارایی‌های جاری
*		به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک ...	موجودی نقد
				دارایی‌های غیرجاری
*		به تفکیک سال، موسسه عامل / اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (تصویب / 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 استناد 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" بدنهکار و حساب "تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت" بستانکار می‌شود. 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 بلاستفاده و تعهد نشده به حساب درآمد عمومی مطابق گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل، حساب "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" بدنهکار 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 حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل	دارایی های جاری
بسنانکار	بدهکار				
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک ...		موجودی نقد
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پژوهه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع		حساب ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای

۳- حسابداری ودایع

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

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

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

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

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

ثبت شماره (۳): بستن حساب ها

در پایان سال مالی حساب ودایع حسب مورد با حساب های مربوط بسته می شود.

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

۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق و وصول درآمد خانه‌های 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 خانه‌های 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 خانه‌های 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 حساب مورد حساب "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" یا "وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی" بدهکار می‌شود.

در صورتی که اشخاص موردنظر وجود حاصل از خانه‌های سازمانی را به یک حساب واحد تعیین شده به نام خزانه نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران واریز نمایند، واحد گزارشگر بایستی بر اساس استناد و مدارک مربوط حساب "وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه" را بدهکار و حساب "حسابها و اسناد دریافتی" را بستانکار کند.

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 ذی‌حساب مربوط به عنوان یکی از انواع تضمین‌ها قابل قبول می‌باشد، بر این اساس با پذیرش مطالبات اشخاص ذینفع به عنوان تضمین، وجود سپرده آن‌ها مسترد می‌شود. در این راستا خالص وجود مذکور پس از درخواست وجه از خزانه اخذ و تعهدات مربوط تسویه می‌شوند. همچنین در صورت تحقق منابع مالی دولت و دریافت وجود تخصیص یافته مربوط از خزانه، خالص تعهدات پرداخت شده از محل وجود سپرده به حساب مربوط در خزانه واریز و کسور متعلقه پرداخت می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهی‌های جاری			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدھی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدھی بابت وجه‌الضمان	سایر بدھی‌های جاری
حساب‌های انتظامی			
*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	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 منعقده موردنظر (حداکثر معادل خالص قابل پرداخت به پیمانکار)

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

ثبت شماره (۲): به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار بابت قرارداد منعقده 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 مذبور

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 وجه الضمان		
		***	سپرده‌های پرداختنی
***	بانک رد وجه سپرده		

ثبت شماره (۳): پس از تامین وجهه 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 وجه الضمان
***	سپرده‌های پرداختنی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک دریافت وجه 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
***	بدهی بابت وجه الضمان	***	حساب ها و اسناد پرداختنی

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 و اگذاری و استفاده از قیر رایگان

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 استناد دریافتی - حواله قیر	حسابها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب /ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و استناد دریافتی - سهمیه وکیوم با توم	حسابها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
			درآمدها
*	اشخاص، طبقه اقلام انتقال یافته	سایر درآمدها- انتقالات	سایر درآمدها
			هزینه ها
*	اشخاص، طبقه اقلام انتقال یافته	سایر هزینه ها- انتقالات	هزینه

الف) چنانچه سهمیه وکیوم با توم واحد گزارشگر به عنوان سایر منابع در بودجه کل کشور منظور شده باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ سهمیه وکیوم با توم (ماده اولیه تولید قیر) واحد گزارشگر تو سط شرکت ملی نفت به پالایشگاهها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	دربافتی از محل سایر منابع		حسابها و استناد دریافتی- سهمیه وکیوم با توم

ثبت شماره (۲): به هنگام ارسال سهمیه وکیوم با توم واحد گزارشگر از پالایشگاهها به شرکت های تولیدکننده قیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	حسابها و استناد دریافتی- سهمیه وکیوم با توم		موجودی های امنی به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها

ثبت شماره (۳): 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
***	طرف حساب انتظامی- تضمین های دریافتی		حساب انتظامی- تضمین های دریافتی
			پیش پرداخت مواد و کالا
***	موجودی های امنی به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		

ثبت شماره (۴): 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 واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدنهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعديل می‌شود.

ب) در صورتی که سهمیه فوق‌الشاره واحد گزارشگر، به سایر واحدهای گزارشگر ابلاغ شود.

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای سهمیه و کیوم با توم مندرج در بودجه کل کشور، پس از تعیین سهم هر یک از واحدها، مجوز صدور حواله قیر رایگان را به ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر دریافت کننده سهمیه و دیوان محاسبات کشور اعلام و ثبت زیر را انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	سایر هزینه‌ها - انتقالات
***	موجودی‌های اamanی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

لازم به ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه و کیوم با توم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. بدیهی است چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم با توم واحد گزارشگر به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، در ثبت فوق به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها"، حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم با توم" بستانکار خواهد شد.

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ سهمیه و کیوم با توم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
***	سایر درآمدها - انتقالات		

لازم به ذکر است ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه و کیوم با توم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. بدیهی است چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم با توم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، در ثبت فوق به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها"، حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم با توم" بدنهکار خواهد شد.

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	
**	موجودی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

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 واحد گزارشگر متولی بازگردانده شود. واحد گزارشگر مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدھکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعديل می‌شود.

پ) در صورتی که سهمیه یادشده واحد گزارشگر به عاملین ذیحساب واگذار شود.

واحد گزارشگر واگذارکننده حواله قیر رایگان

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر	
**	موجودی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

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		
		***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر را گان

ثبت شماره (۱): پس از اختصاص حواله قیر را گان به عاملین ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	موجودی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
***	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

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
***	موجودی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

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 مزاد، حساب موجودی مربوط را بدنهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان و اگذار 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		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

بخش نهم

حسابداری اور اق 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 بهادر 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 سرسید یا بازخرید آن قبل از سرسید، 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
دارایی‌های جاری			
*	به تفکیک سال و اشخاص	ودایع	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری			
*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های غیر جاری			
*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سرسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختی	حساب‌ها و استناد پرداختی بلند مدت
حساب‌های انتظامی			
*	به تفکیک (سال‌جاري/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاري دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاري دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌اي	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب‌های انتظامی - کنترل منابع بودجه‌اي	طرف حساب‌های انتظامی
*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب‌های انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حساب‌های انتظامی

۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر و اگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدھی را بر عهده داشته باشد.
الف-۱) در صورتی که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه‌ای منتشر و وجود حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

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

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

لازم به ذکر است، حسابهای اعتبار سرمایه‌ای 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		بدھکار	
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 بدھی‌های بلندمدت واحدها که در دوره مالی آتی تسویه خواهد شد، در طبقه بدھی‌های جاری و تحت عنوان "حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت" گزارش می‌گردد.

در صورتی که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجود حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده باستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور باستی 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): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت وجود حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجهای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌باشد به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجود مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

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 پرداختنی		

- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داربی‌های 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 پرداختنی
		***	سود تضمین شده پرداختنی
***	بانک ...		
***	ودایع		

بدیهی است؛ بهنگام 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
***	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	***	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 بدھی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	***	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
***	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	***	

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده باستی در چارچوب موافقتنامه مذبور 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	***	

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های 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 پرداختنی	***	
***	سود تضمین شده پرداختنی	***	

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 را سا توسط دولت و اگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدھی های مرتبط با اوراق یادشده در مرکز مدیریت بدھی ها و دارایی های مالی عمومی شناسایی می شود و واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واجداری 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 واجداری اوراق مشارکت

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

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

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

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدھی های واحد گزارشگر از طریق واجداری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه های، به میزان اوراق مشارکت واجدار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واجداری دارایی های مالی نگهداری می شوند.

حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه های

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مذبور 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
**	دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱ / اوراق مشارکت پرداختنی ^۲	**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
			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.
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	**	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 "دريافتی 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 دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی معادل اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	ارزش خالص انباشتہ
***	اوراق مشارکت پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در هر سال مالی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	ارزش خالص انباشتہ
***	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اوراق مشارکت پرداختنی
		***	سود تضمین شده پرداختنی
***	ارزش خالص انباشتہ		

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 بدھی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدھی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده وجود 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 بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارایه 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 بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص انباشتہ 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 بدھی‌های فعلی واحدهای گزارشگر از این طریق تسویه و به اسناد بدھی با سرسید معین تبدیل می‌شود.

از سوی دیگر مطابق **قوانين و مقررات مربوط**، 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 سرسید قابل استرداد به ذینفع می‌یاشد. در غیر این صورت وجود مربوط در سرسید 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 ۹/۲/۱۳۹۴) 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.

به علاوه طبق مفاد ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی بند (هـ) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور (موضوع تصویب‌نامه شماره ۳۸۴۶۳/ت ۳۸۴۶۳ هـ مورخ ۰۴/۰۲/۱۳۹۵) 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 ۷۲۶۷/۹۵/۰۲ مورخ ۱۳۹۵/۸/۲۲) برای دریافت اسناد خزانه اسلامی بند فوق الذکر در قبال کسور بیمه متعلق به آن سازمان، رویدادهای مرتبط با اسناد خزانه اسلامی مطابق ثبت‌های اشاره شده در این بخش شناسایی و گزارش می‌شود.

همچنین برابر آیین‌نامه اجرایی بند (ز) تبصره (۵) قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور (موضوع تصویب‌نامه شماره ۵۶۷۸/ت ۵۵۲۴۸ هـ مورخ ۱۳۹۷/۱/۲۷ هیات محترم وزیران)، دستگاه اجرایی مربوط می‌تواند اسناد خزانه اسلامی (نوع دوم) اختصاص یافته خود را صرف واگذاری پیش‌پرداخت نماید.

بر این اساس رویدادهای مرتبط با موضوعات فوق به صورت زیر شناسایی می‌شوند.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اسناد خزانه اسلامی (نوع اول): اسناد با نام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسويه بدھی‌های مسجل خود با حفظ قدرت خرید بابت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، خرید تضمینی محصولات راهبردی (استراتژیک) کشاورزی، مابه‌التفاوت قیمت تضمینی محصولات با قیمت فروش، بیمه محصولات کشاورزی، تادیه بدھی‌های سازمان‌های بیمه پایه سلامت و مطالبات تولیدکنندگان برق به قیمت اسمی و سرسید معین به طلبکاران واگذار می‌نماید. این اسناد معاف از مالیات می‌باشند.

اسناد خزانه اسلامی (نوع دوم): استنادی که دولت به منظور استمرار جریان پرداخت‌های خزانه منتشر می‌نماید تا بر اساس تخصیص‌های با الوبیت طرح‌های تملک دارایی‌های استانی اسلامی سازمان برنامه و بودجه کشور که مطابق قانون انجام می‌پذیرد در اختیار دستگاه اجرایی قرار گیرد تا مطابق مواد (۲۸)، (۲۳) و (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور به قیمت اسمی صرف تعهدات یا هزینه قطعی یا پیش‌پرداخت در دستگاه اجرایی شود. این استناد معاف از مالیات می‌باشد.

حفظ قدرت خرید: مبلغی معادل نرخ تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط که به ازای هر سال تاخیر در پرداخت طلب طلبکاران تا زمان سرسید استناد خزانه اسلامی به مبلغ بدھی مسجّل اضافه می‌شود.

بدھی مسجّل: بدھی قابل پرداخت دولت که به استناد ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور و تا قبل از تاریخ واگذاری استناد خزانه اسلامی به طلبکاران ایجاد و با توجه به ماده (۲۰) قانون مذکور تسجیل شده و به تایید ذیحساب/ مدیر مالی در دستگاه اجرایی فاقد ذیحساب و رئیس دستگاه اجرایی رسیده باشد.

قیمت اسمی: قیمتی که در متن استناد نوشته شده و دولت پرداخت آن را در سرسید تضمین نموده است.
ناشر: وزارت امور اقتصادی و دارایی که به نمایندگی از دولت اجازه انتشار استناد خزانه اسلامی را دارد.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدھکار			بدھی های جاری
حساب های انتظامی				
*		به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات استناد	استناد خزانه پرداختنی ^۱	حساب ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
حساب های انتظامی				
*	*	به تفکیک سال و مشخصات استناد	حساب انتظامی- استناد خزانه اسلامی	حساب های انتظامی
*		به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	طرف حساب انتظامی- استناد خزانه اسلامی	طرف حساب های انتظامی
*	*		حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب های انتظامی

- چنانچه انتظار رود که استناد خزانه اسلامی بیشتر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدھی‌های غیرجاری واحد گزارشگر در ذیل حساب‌ها و استناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌گردد.

۴- حسابداری استناد خزانه اسلامی

واحد گزارشگر صادر کننده استناد خزانه اسلامی

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب استناد خزانه اسلامی واگذار نشده

بستانکار		بدھکار	
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 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.
- ۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دريافتی بابت عملیات جاري"، "دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دريافتی بابت عملیات جاري در دوره متمم" و "دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم" باشد.
- واحد گزارشگر موظف است کسور قانونی مربوط به تعهداتی را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسوبیه 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 موردنیاز صورت‌های مالی نهایی اعتمادات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربظ ارایه نماید. به علاوه در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط امکان تامین اعتبار برای تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، در ثبت فوق حساب 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

بسنانکار		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، حساب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دريافتی 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 سرسید آن به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

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

ثبت شماره (۶): به هنگام واریز وجهه استناد فوق در سرسید به حساب سپرده واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	بانک دریافت وجهه سپرده
**	سپرده‌های پرداختنی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۷): به هنگام واگذاری اسناد خزانه اسلامی بابت تسویه بدھی 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
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	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		

۱- چنانچه واحد گزارشگر بابت کسور بیمه تامین اجتماعی اقدام به واگذاری استناد خزانه اسلامی با حفظ قدرت خربید به سازمان تامین اجتماعی نماید و مخارج حفظ قدرت خربید طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واحد شرایط آن واحد 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 (۸): به هنگام واگذاری پیش‌پرداخت از محل استناد 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		
		***	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
		***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		***	پیش‌پرداخت 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 - استناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - استناد خزانه اسلامی		
		***	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجهای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجهای		
		***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

وزارت امور اقتصادی و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی مسجل بابت اسناد خزانه اسلامی صادر شده

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	ارزش خالص انباشتہ
**	اسناد خزانه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اطلاعات مربوط به تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اسناد خزانه پرداختنی
**	ارزش خالص انباشتہ		

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 بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ارایه شود.

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
بدهی های جاری			
*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
بدهی های غیر جاری			
*	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	حساب ها و استناد پرداختی بلند مدت
حساب های انتظامی			
*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	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)	طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
*		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 واگذارشده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذارشده		
		**	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 باستی 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 وجوده 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 پرداختنی		

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 پرداختنی
***	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 موافقنامه

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 ارایه‌دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذارشده
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذارشده		
		***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
***	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
***	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

		حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجهای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی های مالی نگهداری می شوند.
***	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجهای	*** حساب انتظامی - کنترل منابع بودجهای

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده در چارچوب موافقتنامه مذبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت می شود. چنانچه کسور قانونی تعهدات فوق از محل تسهیلات مالی یادشده تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می یابد. به علاوه حساب های بودجهای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می شود.

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 / هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت ^۱
***	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تطبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می گردد.

ثبت شماره (۴) : بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		***	سود تضمین شده پرداختی
***	بانک ...		

بديهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصيص یافته مربوط، حساب های بودجهای لازم نیز شناسایی می شوند.

ب) در صورتی که تسهیلات مالی را سا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدھی های مرتبه با این تسهیلات در مرکز مدیریت بدھی 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		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

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 بدھی های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و بهمنظور 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 با پیستی در چارچوب موافقتنامه مذبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

وزارت امور اقتصادی 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 انباشتہ
***	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 انباشتہ
***	سود تضمین شده پرداختنی		

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 پرداختنی
***	ارزش خالص انباشتہ		

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 انباشتہ شناسایی نماید.

پ) چنانچه تسوبیه 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 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 برآورده می‌گردد. چنان‌چه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان برآورده شود، مسئولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت کننده را بر عهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان برآورده 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 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 تامین اعتبار لازم و بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی، ثبت‌های زیر را شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	بانک پرداخت هزینه	***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		اعتبار هزینه مصرف شده	
***	اعتبار هزینه تامین 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
***	هدایا و کمک‌ها	***	سود تضمین شده پرداختنی

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 (فرابورس) برخوردار است. اعتبار مربوط به تسویه اصل و فرع اوراق اجاره مربوط به دولت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، در قوانین بودجه سنتوای 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 تسويه 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 تسويه 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 تسويه آن در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال می‌گردد. بر این اساس واحدهای دارای اعتبار بودجه‌ای ذیربسط، 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		سطح 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 سرسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت

۳- حسابداری اوراق اجاره

واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

الف) چنانچه وجود حاصل از فروش اوراق اجاره به اشخاص طلبکار و اگذار شود.

الف-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی مตولی 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 وجود 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 مตولی 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 وجه حاصل از فروش اوراق اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	دربافته بابت عملیات ...		

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدھی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی / ذخیره هزینه‌های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

ب) چنانچه اوراق اجاره به اشخاص طلبکار و اگذار شود.

ب-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدھی‌های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدھی‌ها توسط مرکز مدیریت بدھی‌ها 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): به هنگام و اگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	دربافته بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ب-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدھی‌ها 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		بدھکار	
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		بدھکار	
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 اجاره کننده دارایی باید پس از انتقال مالکیت دارایی مورد اجاره، طبقه‌بندی دارایی مزبور را تعديل و موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نماید. بدیهی است پس از پایان دوره اجاره، طبقه‌بندی دارایی‌های اجاره‌ای تعديل 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 دارایی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق اجاره واگذارشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشتہ
**	تعهدات اوراق اجاره		

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، ابتدا شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشتہ اعمال گردیده و سپس بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشتہ 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 انباشتہ
**	سود تضمین شده پرداختنی		

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 پرداختنی
**	ارزش خالص انباشتہ		

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 تعاوی و خصوصی در مقابل مطالبات قطعی دولت، استناد تعهدی خاصی با عنوان اوراق تسویه خزانه نوع اول 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 ارایه نمایند.

با صدور اوراق تسویه خزانه نوع اول و تحويل 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 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. پس از صدور اوراق تسویه خزانه نوع اول، خزانه‌داری کل کشور (مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی)، دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این استناد (اوراق) را مطابق بند (الف) این بخش شناسایی می‌نمایند.

بعلاوه به منظور تسویه بدهی قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول (اشخاص حقیقی و حقوقی تعاوی و خصوصی و نهادهای عمومی غیردولتی، بانک‌ها، شرکت‌های دولتی تابع وزارت‌خانه‌های جهاد کشاورزی، آموزش و پرورش و نیرو (بابت یارانه قیمت‌های تکلیفی) و شرکت ملی نفت ایران) با بدهی اشخاص مذکور به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی، استناد تعهدی خاصی با عنوان استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم صادر و در اختیار اشخاص متقاضی 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 ارایه نمایند.

با صدور استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم و تحويل آن به اشخاص متقاضی مشمول توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌گردد. 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. پس از صدور استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم، خزانه‌داری کل کشور (مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی) و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این استناد (اوراق) را مطابق بند (ب) این بخش شناسایی می‌نمایند.

۲- تعاریف و اصطلاحات

استناد (اوراق) تسویه خزانه: استناد تعهدی خاصی که در اجرای قوانین و مقررات مربوط صادر و شامل استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع اول و استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم می‌شود.

استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع اول: استناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه مستقیم بدهی قطعی دولت با مطالبات قطعی دولت از اشخاص متقاضی مشمول با رعایت مقررات آیین‌نامه مربوط صادر می‌شود.

استناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم: استناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه بدهی قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول با بدهی اشخاص مذکور به بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی، با رعایت مقررات آیین‌نامه مربوط صادر می‌شود.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار		
			بدهی‌های غیرجاری
*	به تفکیک سال و اشخاص	سایر حساب‌ها و استاد پرداختی بلندمدت	حساب‌ها و استاد پرداختی بلندمدت
			ارزش خالص
*	به تفکیک اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) ^۱	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه ^۲	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 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

الف) اوراق تسویه خزانه نوع اول

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

بسنانکار			
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه
***	حساب‌ها و استاد دریافتی ^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 شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" یا "تعديلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال 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

بسنانکار			
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اعتبار ... تامین شده
***	اعتبار ... تخصیص یافته		

		***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		***	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
***	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه		
		***	اعتبار ... مصرف شده
***	اعتبار ... تامین شده		

چنانچه بدهی مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" یا "تعديلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود.
بر اساس بند (۹) قواعد کاربردی این نظام و به منظور اعمال کنترل‌های لازم برای مطالبات و بدهی‌های در حال تسویه از محل اوراق تسویه خزانه و عدم تسویه نقدی آن‌ها، واحدهای گزارشگر طبکار و بدھکار 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 افشاگری 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		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه
***	طرف حساب انتظامی - اوراق تسویه خزانه		

ب) اوراق تسویه خزانه نوع دوم

ثبت شماره (۱): تسویه بدهی‌های دولت در دستگاه بدھکار پس از صدور اسناد (اوراق) تسویه خزانه نوع دوم بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اعتبار ... تامین شده
***	اعتبار ... تخصیص یافته		
		***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		***	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
***	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه		
		***	اعتبار ... مصرف شده
***	اعتبار ... تامین شده		

حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و بهمنظور 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		

چنانچه بدھی مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" یا "تعديلات سالانه" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود. در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدھی‌های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدھی‌ها توسط مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی انجام شده و اعتیار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ و تنها ثبت بودجه‌ای و انتظامی فوق در دفاتر آن وزارت خانه اعمال می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): به میزان استناد (اوراق) تسويه خزانه نوع دوم صادر شده

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب انتظامی - اوراق تسويه خزانه
***	طرف حساب انتظامی - اوراق تسويه خزانه		
		ارزش خالص انباشته	
***	سایر حساب‌ها و استناد پرداختنی بلندمدت	***	

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال شده باشد، بدھی مذبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود. به علاوه، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، تسويه بدھی شرکت‌ها به عنوان افزایش سرمایه دولت در آن‌ها محسوب شود، پس از انجام افزایش سرمایه شرکت مربوط و ارسال اطلاعات مرتبط با آن به مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی، این مرکز حساب "سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها" را در مقابل "ارزش خالص انباشته" شناسایی می‌نماید.

بخش چهاردهم

حسابداری اور اق مرا بجھے

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 سرسید 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، وجود 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، نسبیه به قیمت بالاتر به بانی می‌فروشد. بر این اساس بانی متعهد می‌شود که در سرسید مشخص، قیمت نسیه کالا را به دارندگان اوراق پرداخت نماید. به علاوه این اوراق ممکن است در برابر تسويه 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
بستانگار	بدهکار		
بدهی‌های غیر جاری			
*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سرسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت
حساب‌های انتظامی			
*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی- اوراق مرابحه	حساب‌های انتظامی
*		طرف حساب انتظامی- اوراق مرابحه	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری اوراق مرابحه

الف) در صورتی که واحد گزارشگر مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

ثبت شماره (۱): در صورت تخصیل 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 تسويه بدھی‌های 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 تسويه بدھی 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 بدھی مرتبط با سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
***	سود تضمین شده پرداختنی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مرابحه طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بھای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۴): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اوراق مرابحه پرداختنی
		***	سود تضمین شده پرداختنی
***	بانک ...		
		***	اعتبار ... مصرف شده
***	اعتبار ... تامین شده		

ب) در صورتی که دولت مسئول تسويه 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 بهمنظور 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 تسويه بدھی‌های 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 تسويه بدھی 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 مراقبه
***	حساب انتظامی - اوراق مراقبه	***
		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 مراقبه واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	ارزش خالص انباشته
***	اوراق مراقبه پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مراقبه 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 مراقبه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	اوراق مراقبه 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 مراقبه 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.

بخش پانزدهم

**حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای
مطلوبات واحد گزارشگر**

۱- مقدمه

در برخی شرایط ممکن است بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر در ازای مطالبات خود اوراق بدھی 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 بدھی در مقابل مطالبات برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی تدوین گردیده است.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل
بدھکار	بستانکار	دارایی های غیرجاری	
*		به تفکیک سال و واحد پولی ^۱ درآمد دوره های آتی	سرمایه گذاری های بلندمدت

۱- حساب درآمد دوره های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه گذاری ها محسوب می شود.

۳- حسابداری دریافت اوراق بدھی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بدھی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر سرمایه گذاری‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده		

چنانچه ارزش اسمی اوراق بدھی از مبلغ مطالبات بیشتر باشد، مابه التفاوت 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 تعديل خواهد شد.

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق بدھی در هر سال مالی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده
**	درآمدها به تغییک طبقه‌بندی مربوط		

لازم به ذکر است ثبت‌های مربوط به شناسایی و دریافت سود تضمین شده تحقق یافته تنها زمانی اعمال می‌گردد 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 بدھی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده		
**	سایر سرمایه گذاری‌ها		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز منابع (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی / وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
**	بانک ...		

بخش شانزدهم

حسابداری اوراق بهادر

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 - تنخواه‌گردان 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			
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	
***	بدهی بابت اوراق بهادار		

ثبت شماره (۲): در صورت واگذاری تنخواه‌گردان اوراق بهادار به واحدهای تابعه

بستانکار			
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		تنخواه‌گردان اوراق بهادار	
***	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		

بدیهی است؛ به هنگام ترمیم تنخواه‌گردان اوراق بهادار نیز ثبت فوق انجام می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت فروش و یا مصرف اوراق بهادار

بستانکار			
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		بانک ...	
***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
		بدهی بابت اوراق بهادار	
***	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
***	تنخواه‌گردان اوراق بهادار		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز درآمد حاصل از فروش اوراق بهادر 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 طبقه‌بندی مربوط
***	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		
***	خالص تغییر در وضعیت مالی		
		***	خالص تغییر در وضعیت مالی
***	ارزش خالص		
		***	بدهی بابت اوراق بهادر
***	سایر موجودی‌ها – اوراق بهادر		
***	تنخواه‌گردان اوراق بهادر		

بخش هفدهم

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاوتر 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، پیش‌بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاوتر 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 تهاوتر و تسویه دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته ضروری است.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل	حساب‌های انتظامی
بستانکار	بدهکار				
*	*	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شعاره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری تسويه و تهاتر ديون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسويه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاري سهام يا دارايي هاي متعلق به ساير واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حسابها و اسناد پرداختني
***	دریافتی بابت عملیات ...		
		***	اعتبار ... مصرف شده
***	اعتبار ... تامين شده		

بديهی است، رويدادهای مربوط به ايجاد تعهدات و حسابهای بودجه‌ای لازم پيش از ثبت مذکور شناسايي می‌شوند. در ضمن کسور قانوني تعهدات تایید شده بايستی در چارچوب موافقتنامه مذکور از محل اعتبار تخصيص یافته مربوط تامين و پرداخت شود. همچنین واحد گزارشگر مالک سهام يا دارايي هاي واگذار شده بايستی ضمن خارج نمودن دارايي هاي مربوط در مقابل حساب ارزش خالص از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زيان و اگذاري آنها، ثبت زير را نيز اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب انتظامي - کنترل منابع بودجه اي
***	طرف حساب انتظامي - کنترل منابع بودجه اي		

ثبت شماره (۲): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاري سهام يا ساير دارايي هاي متعلق به همان واحد گزارشگر تسويه شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حسابها و اسناد پرداختني
		***	ذخیره کاهش ارزش دارايي ها
		***	ذخیره کاهش ارزش موجودی ها
		***	استهلاک انباشه ...
***	دارايي ها به تفکيك طبقه‌بندی اقتصادي دولت		
***	موجودي ها طبق طبقه‌بندی اقتصادي دولت		
***	دارايي در جريان تكميل		
		***	مازاد تجدید ارزیابی
***	انتقال از ساير 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 بودجه‌ای
***	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	***

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، کسر قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقنامه مذبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

بخش هجدهم

حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

۱- مقدمه

اعتبار استنادی 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 استنادی اغلب در معاملات بین المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در مبادلات بین المللی 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 توافق‌های 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 استنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده اند، وجه مربوط را پرداخت نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشايش اعتبار تا هنگام رسیدگی به استناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. در صورتی که استناد 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 در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه استناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی که اقلام خریداری، به دستگاه تحويل ولی صورت حساب 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. استناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحويل 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 اقلام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌های اعتبار استنادی و فایナンس

ماهیت حساب		سطح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار				دارایی‌های غیرجاری
*		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 استنادی	دارایی‌های ثابت مشهود
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدھی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختی- اعتبار استنادی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای ^۱

۱- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار استنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و استناد 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 منعقده 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، ترجیح 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		
		پیش‌پرداخت 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 مقاضی 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 ذیربط 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
***	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی		
***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
***	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 پرداختنی - اعتبار اسنادی		

در مورد آن قسمت از خدمات و کالاهای وارداتی که به موجب قراردادهای منعقده بهای آنها باید تدریجاً و یا به طور یک‌جا در سال‌های بعد به فروشند پرداخت شود، افتتاح اعتبار اسنادی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بدون پیش‌دریافت بهای کالاهای 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 مورد نظر در خصوص تسویه بدھی‌های مذکور طبق حسابداری عملیات مربوط شناسایی می‌شوند.

بخش نوزدهم

حسابداری وجهه 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)	دريافتی بابت وجوه یارانه	دريافتی 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
***	دريافتی بابت وجوه یارانه	***	بانک پرداخت 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
***	حساب‌ها و اسناد پرداختی	***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت

ثبت شماره (۳): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختنی 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 پرداختنی
**	بانک پرداخت وجهه یارانه		
		اعتبار هزینه مصرف شده	
**	اعتبار هزینه تامین شده	**	

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوده 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 پرداختنی		
		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 بیستم

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 استاد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصطفوی/ ابلاغی و برنامه/ طرح پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	حساب‌ها و استاد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۲- حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده در حالات ذیل امکان‌پذیر 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 ارایه خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.

ثبت شماره (۱): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارایه خدمت، 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			
مبلغ	عنوان حساب معین		
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**	حساب‌ها و استاد دریافتی

ثبت شماره (۲): در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشانده 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 وجوده 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 استناد 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 خدمات 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 استناد 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 بدھی 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 بدھی مالیاتی، وجود باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مریبوط 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، نشان‌دهنده طلب واحد گزارشگر است و به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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 می‌شود.

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 می‌شود.

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، وجود حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۷): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، تمام یا بخشی از بدھی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده با طلب دوره‌های قبل تهاتر شود، رویداد مذکور به صورت زیر شناسایی می‌شود.

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 بدھی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجود حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بايستی 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 دریافتی		

بدیهی است، حساب‌های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می‌شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت مبلغ طلب واحد گزارشگر از سازمان امور مالیاتی در سال بعد ثبت ذیل انجام می‌شود.

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

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واریز طلب وصول شده به حساب خزانه و اخذ تاییدیه مربوط ثبت زیر انجام می‌شود.

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 بدھی مالیاتی سال جاری تهاوت شود، باقی‌مانده بدھی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می‌شود.

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	***	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
***	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
***	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

بخش بیست و یکم

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 امضاهای 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 تعریف کارشناسان رسمی پرداخت خواهد شد.

به علاوه طبق ماده (۱۹) آیین‌نامه اجرایی یادشده، مبلغی به منظور ایجاد زیرساخت لازم و پرداخت حق‌الزحمه اعضای هیات و کارکنان، از متقاضیان مربوط اخذ و به حساب خاص در خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل	دارایی‌های جاری
بستانکار	بدهکار				
*	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه کارشناسی ثبت	موجودی نقد	بدهی‌های جاری
*	*		بانک وجوه خدمات ثبت		
* سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدھی	سایر بدھی‌های جاری	درآمد	درآمد
* سایر حساب‌ها به تفکیک اشخاص					
		دريافتی بابت خدمات ثبتی	سایر درآمد		

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 پرداختنی		

ثبت شماره (۲): پرداخت تعهدات مرتبط با خدمات کارشناسی

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

ثبت شماره (۳): واریز وجه حاصل از ارایه خدمات ثبتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	دريافتی بابت خدمات ثبتی	***	بانک وجه خدمات ثبت

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می‌شود. در ضمن چنانچه وجه حاصل از خدمات ثبتی برای استفاده به سایر واحدهای گزارشگر واگذار شود، واحد گزارشگر واگذار کننده، این وجه را به عنوان هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض و واحد دریافت کننده، این وجه را به عنوان هدایا و کمک‌ها شناسایی می‌نماید.

بخش بیست و دوم

حسابداری تسعیر ارز

۱- مقدمه

یک واحد گزارشگر ممکن است معاملاتی به ارز انجام دهد یا دارای عملیات خارجی باشد. اگر چه معاملات ارزی و عملیات خارجی بر حسب ارز هستند اما در صورت‌های مالی واحد گزارشگر به واحد پول گزارشگری (ریال) انعکاس می‌یابند. واحد گزارشگر برای حسابداری معاملات و مانده حساب‌های ارزی، و همچنین تسعیر عملکرد مالی و وضعیت مالی عملیات خارجی که از طریق تلفیق، روش ارزش ویژه ناخالص یا روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی واحد گزارشگر منظور می‌شود، باید الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) را به کار گیرد. این دستورالعمل برای معاملات و مانده حساب‌های ارزی تدوین گردیده است.

۲- تعاریف و اصلاحات

اقلام پولی: وجه نقد نگهداری شده و دارایی‌ها و بدھی‌هایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.

تفاوت تبدیل: تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک واحد پول به واحد پول دیگر با نرخهای تبدیل متفاوت.

نرخ تبدیل: نسبت تبدیل دو واحد پول.

واحد پول گزارشگری: واحد پول مورد استفاده در ارایه صورت‌های مالی.

معامله ارزی: معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسويه به ارز است.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدھکار			دارایی‌های جاری
دارایی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	موجودی نقد
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (طبقه‌بندي بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*			حساب‌ها و استناد دریافتی ارزی
دارایی‌های غیر جاری				
*	*	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی‌ها
بدھی‌های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدھی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختی ارزی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی	سپرده‌های پرداختی ارزی	
بدھی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سرسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	حساب‌ها و استناد پرداختی بلندمدت
ارزش خالص				
*		—	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی	
*		—	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	تفاوت تسعیر ارز

۴- حسابداری تسعیر ارز

معامله ارزی در زمان شناخت اولیه به ریال و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود. در هر دوره گزارشگری، اقلام پولی ارزی بایستی با استفاده از نرخ تسعیر در پایان دوره (تاریخ ترازنامه) و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ تبدیل در تاریخ معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شوند. چنانچه مبلغ مربوط به اقلام پولی (دارایی و یا بدھی) ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تسعیر و گزارش گردد که غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه اقلام پولی نیز غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی منظور و در صورت بستانکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداینهای در ارزش خالص طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدھکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۱): تسعیر حساب دارایی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۱-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی ارزی
		**	تسهیلات مالی دریافت‌نی ارزی بلندمدت
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی		

ثبت شماره (۱-۲): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی
**	بانک ارزی		
**	حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی ارزی		
**	تسهیلات مالی دریافت‌نی ارزی بلندمدت		

لازم به ذکر است، چنانچه واحد گزارشگر علاوه بر سرفصل‌های استفاده شده در ثبت‌های فوق، دارایی‌های ارزی دیگری نیز داشته باشند، برای تسعیر آن‌ها از ثبت‌های مذکور استفاده می‌کنند. برای مثال در صورتی که بخشی از صندوق به صورت ارز باشد، لازم است ثبت‌های فوق به منظور تسعیر آن مورد استفاده قرار گیرد.

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدھی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۲-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی
**	حسابها و استناد پرداختنی ارزی		
**	سپرده‌های پرداختنی ارزی		
**	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت		

تنها بدھی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بھای تمام شده دارایی‌ها طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) با عنوان "حسابداری مخارج تامین مالی"، باید به بھای تمام شده آن دارایی منظور شود.

ثبت شماره (۲-۲): کاهش نرخ ارز

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و استناد پرداختنی ارزی
		**	سپرده‌های پرداختنی ارزی
		**	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی		

لازم به ذکر است، چنانچه واحد گزارشگر علاوه بر سرفصل‌های استفاده شده در ثبت‌های فوق، بدھی‌های ارزی دیگری نیز داشته باشند، برای تسعیر آن‌ها از ثبت‌های مذکور استفاده می‌کنند.

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی بدھکار باشد، این مبلغ باید به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب "سایر هزینه‌ها - زیان تسعیر ارز" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مجبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس می‌شود و باقیمانده به عنوان زیان تسعیر ارز دوره به حساب "سایر هزینه‌ها - زیان تسعیر ارز" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌گردد. به عبارتی چنانچه مانده اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی بستانکار و مانده پایان دوره آن بدھکار باشد، مانده پایان دوره این حساب به عنوان زیان تسعیر ارز به حساب "سایر هزینه‌ها - زیان تسعیر ارز" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌گردد. از طرفی کاهش حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی به میزان مانده بستانکار اول دوره حساب مجبور در صورت تغییرات در ارزش خالص (به عنوان کاهش تفاوت تسعیر ارز طی دوره) منعکس می‌شود.

ثبت شماره (۳-۱): به هنگام منظور کردن مانده بدھکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی به حساب سایر هزینه‌ها-

زیان تسعیر ارز

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی		

در صورتی که مانده حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی در پایان دوره مالی بستانکار باشد، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی به عنوان یک حساب دائمی در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دائمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح 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.

۵- حساب سپرده‌های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده‌های ارزی (برای مثال وجوده ارزی توقيفی دادگستری استان‌ها) به صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوده ارزی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک ارزی
***	سپرده‌های پرداختنی ارزی		

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوده ارزی

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	سپرده‌های پرداختنی ارزی
***	بانک ارزی		

ذکر این نکته ضروری است که دارایی و بدھی پولی ارزی این موضوع مانند سایر دارایی‌ها و بدھی‌های پولی ارزی تسعیر و اعمال حساب می‌شوند.

بخش بیست و سوم

حسابداری دارایی‌های امانتی

۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر به عنوان یک شخصیت مستقل باستی 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
بسنانگار	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 اamanی

۱-۳- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی واحدگزارشگر 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 امانت دهنده

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 امانت گیرنده 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 امانت گیرنده 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 بدھی‌های واحد گزارشگر است، افشاء شود.

۲-۳- موجودی‌ها و دارایی‌های امنی 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 موجودی ها و دارایی های امانی حسب مورد در دفاتر امامت گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	طرف حساب انتظامی- موجودی های امانی	***	حساب انتظامی- موجودی های امانی
***	طرف حساب انتظامی- دارایی های امانی	***	حساب انتظامی- دارایی های امانی

بخش بیست و چهارم

حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقته

و اختلاسی در نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس نامه شماره ۱۰۰۷/۸۸/۳۵۵ ۱۳۸۸/۲/۳۰ مورخ 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 جریمه های نقدی محکوم شود، این جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

۲- سرفصل حسابها

ماهیت حساب	بسنانکار	بسدهکار	سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
					دارایی های جاری
*			به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک وجوه اموال سرقته و اختلاسی	موجودی نقد
					درآمدها
*			—	دريافتی از محل استرداد اموال سرقته و اختلاس	ساير درآمدها

۳- حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقته و اختلاسی در نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه حاصل از استرداد اموال سرقته و اختلاسی

بسنانکار		بسدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		بانک وجوه اموال سرقته و اختلاسی	
***	دريافتی از محل استرداد اموال سرقته و اختلاس		

وجوه حاصل از استرداد اموال سرقته و اختلاسی به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می شود.

بخش بیست و پنجم

حسابداری وجود 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 اراضی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک دریافت فروش اراضی
		***	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		***	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		***	استهلاک انباشت ...
***	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 نیرو های مسلح مبنی بر اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح و امکان استفاده از منابع حاصله طبق برنامه های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، وجوده حاصل از اجاره دارایی های مزبور به حساب مربوط خزانه واریز و پس از مبادله موافقت نامه با معاونت آماد و پشتیبانی ستاد کل نیروهای مسلح و درخواست ذیحسابی مربوط، وجوده یادشده به حساب بانک پرداخت موردنظر انتقال می یابد تا مطابق ضوابط تعیین شده استفاده شود. از این رو رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می گردد.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب	سطح تفصیلی حساب ها		حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار			
				دارایی های جاری
*		به تفکیک مشخصات حساب بانکی	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
				درآمد ها
*		به تفکیک اشخاص	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	سایر درآمد ها

۳- حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام تحقق درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی

بسنانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی
		***	حساب ها و استناد دریافتی
***	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی		

چنانچه وجودی به عنوان ودیعه اجاره توسط واحد گزارشگر دریافت فوق در مقابل سایر حساب ها و استناد پرداختنی شناسایی می شود. به علاوه درآمد حاصل از ودیعه اجاره نیز تحت عنوان "درآمد حاصل از اجاره و املاک اراضی" شناسایی و گزارش می گردد.

ثبت شماره (۲): پس از انتقال وجوده حاصل از اجاره املاک و اراضی به حساب بانک پرداخت مربوط

بسنانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک وجوده سایر منابع
***	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		

لازم به ذکر است وجوده حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح به عنوان وجوده سایر منابع محسوب و دیگر رویدادهای ناشی از آن بر اساس فصول مربوط این نظام شناسایی می شود.

بخش بیست و هفتم

حسابداری بودجه جمعی - خرجی

چنانچه در بودجه سالانه کل کشور، منابع پیش‌بینی شده در مقابل مصارف برآورده 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 برآورده 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 برآورده 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 تحفیقات 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 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. بدینه 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 ستدی 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 بادداشت‌های 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 پنج ساله 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 ذیربیط 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 عشايری به حساب فرمانداری‌های شهرستان مربوط واریز می‌گردد تا مطابق قوانین و مقررات مربوط در همان روستاهای و مناطق عشايری 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 افشای شود. از این رو رویدادهای مرتبط با سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشايری 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 عشايری به حساب فرمانداری مربوط

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

ثبت شماره (۲): استفاده از وجوه واریزی در روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشايری

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

چنانچه در پایان دوره مالی حساب "بانک و جووه سایر منابع" و "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" مرتبط با این وجوه دارای مانده باشد، فرمانداری باید اطلاعات لازم را جهت افشای ذیربیط را در بخش سایر موادر افشاء به صورت زیر گزارش نماید.
استانداری مکلف است، اطلاعات دریافتی از فرمانداری‌های ذیربیط را در بخش سایر موادر افشاء به صورت زیر گزارش نماید:
"مانده حساب بانک و جووه 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 وجوده یادشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
***	حساب انتظامی- کنترل دارایی های عمومی	***	حساب انتظامی- کنترل دارایی های عمومی
***	طرف حساب انتظامی- کنترل دارایی های عمومی		

چنانچه وجوده مذبور برای تحصیل یا ایجاد دارایی استفاده شود، فرمانداری مورد نظر باید اطلاعات مربوط به دارایی های مذبور را تا زمان برکناری یا واگذاری آنها، در حساب انتظامی فوق (به تفکیک دارایی مربوط (شامل پیش پرداخت، موجودی ها و دارایی ثابت مشهود)، سال و اشخاص) نگهداری نماید.

بخش بیست و نهم

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 وجوده تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده را برای تامین ماشین آلات خدماتی و عمرانی و تامین بخشی از هزینه‌های طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاهای به ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به صورت مستقیم و یا تامین قسمتی از وجوده مورد نیاز خرید ماشین آلات 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 وجوده 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 وجوده سایر منابع
**	سایر حساب‌ها و استاد پرداختی		

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد برای تامین ماشین آلات 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 تعديل 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 وجوده سایر منابع		

ثبت شماره (۴): به هنگام تحصیل ماشین آلات خدماتی و عمرانی

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

رویدادهای مربوط به تسویه بدھی فوق بر اساس فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۵): در صورت تسویه بخشی از بدھی موضوع قرارداد توسط واحدهای دریافت‌کننده دارایی (شهرداری یا دهیاری ذیربطری)

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

چنانچه این وجوده به منظور تسویه بدھی موضوع قرارداد به حساب سازمان شهرداری‌های و دهیاری‌های کشور واریز گردد، در ثبت فوق حساب "بانک وجوده سایر منابع" "جایگزین" "حساب‌ها و اسناد پرداختی" می‌شود.

ثبت شماره (۶): به هنگام واگذاری دارایی تحصیل شده به واحدهای ذیربطری

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 دریافت کننده نیز باید دارایی مربوط را در مقابل حساب سایر درآمدها – "دریافتی از محل سایر منابع" شناسایی نماید. چنانچه در پایان دوره مالی، حساب‌های مرتبه با این وجوده دارای مانده باشند، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور مکلف است، اطلاعات مربوط به این موضوع را در یادداشت توضیحی مرتب 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 روستاهای توسط این سازمان

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

در این صورت واحد ذیربطری باید بلاfacسله نسبت به شناسایی دارایی در جریان تکمیل یا سایر دارایی‌های ثابت مشهود در مقابل حساب سایر درآمدها – "دریافتی از محل سایر منابع" اقدام نماید.

بخش سی ام

حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت

-۱- مقدمه

برابر قوانین و مقررات مربوط و به منظور تامین مالی، دولت مجاز به انتشار اوراق مالی اسلامی (مانند اوراق سلف موازی استاندارد نفت خام سبک داخلی یا اوراق منفعت یا ...) با پشتوانه دارایی‌های خود بوده و تسویه اصل و سود این اوراق را در سراسید تضمین می‌نماید. برای نمونه برابر بند (و) تبصره (۱۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی به نمایندگی از دولت اقدام به عرضه اوراق سلف موازی استاندارد نفت خام سبک داخلی (منضم به اختیار خرید و فروش تبعی) در بورس نمود و وجود آن تحت عنوان واگذاری دارایی‌های مالی به حساب مربوط خزانه‌داری کل کشور واریز گردید تا در راستای اهداف و برنامه‌های پیش‌بینی شده در این قانون مصرف شود.

از این رو رویدادهای مربوط به این موضوع بایستی از یک سو در دفاتر واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای و از سوی دیگر در دفاتر مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی به صورت زیر شناسایی و گزارش گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدھکار	بستانکار	بدھی‌های غیر جاری	
*		اوراق پرداختنی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت
		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سراسیدو مشخصات اوراق	

۱- با توجه به نام اوراق (مانند اوراق سلف یا اوراق منفعت یا ...) تعیین می‌شود.

۳- حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت

واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

رویدادهای مربوط به واگذاری اوراق و تسویه اصل و سود تضمین شده آن حسب مورد مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم در دفاتر واحد گزارشگر دارای اعتبار تخصیص یافته شناسایی و گزارش می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی

ثبت شماره (۱): شناسایی بدھی معادل اصل اوراق واگذارشده

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق پرداختنی		

ثبت شماره (۲): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		** ارزش خالص انباشتہ	
**	سود تضمین شده پرداختنی		

ثبت شماره (۳): به میزان تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		** اوراق ... پرداختنی	
		** سود تضمین شده پرداختنی	
**	ارزش خالص انباشتہ		

بخش سی و یکم

حسابداری پروژه ترسیب کربن مناطق بیابانی

۱- مقدمه

بر اساس تفاهم‌نامه پروژه بین‌المللی ترسیب کربن، اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری برخی استان‌ها (به عنوان نمایندگی استانی سازمان جنگل‌ها، مراتع و آبخیزداری کشور) به منظور اجرای طرح ثبت شن‌های روان و مدیریت مناطق بیابانی در سطح کشور، سهم دولت جمهوری اسلامی ایران را از محل وجود ابلاغی واریز شده از سوی سازمان جنگل‌ها، مراتع و آبخیزداری کشور (موضوع ماده ۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور) تامین و به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد واریز می‌نماید. نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، وجود مربوط (سهم دولت ایران) را با توجه به برنامه کاری سالیانه و درخواست‌های رسیده، پس از کسر هزینه‌های مدیریت و پشتیبانی، به حساب عاملیت پروژه (عاملین ذیحساب اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان) واریز می‌کند. اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان و نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، اسناد مربوط به پرداخت‌های انجام شده را مورد رسیدگی قرار می‌دهند. سهم سازمان ملل نیز پس از بررسی‌های لازم، به طور مستقیم حسب مورد به حساب عاملیت پروژه یا اشخاص ذینفع واریز می‌گردد. در نهایت، رسیدگی مربوط به پرداخت‌های انجام شده از محل وجود مذکور توسط اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان، سازمان جنگل‌ها، مراتع و آبخیزداری کشور و نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد انجام می‌شود. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مربوط به موضوع فوق در دو بخش سهم دولت ایران و سهم سازمان ملل متحد در دفاتر اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان تهیه شده است.

۲- حسابداری پروژه ترسیب کربن مناطق بیابانی

الف) حسابداری سهم دولت ایران در دفاتر اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجود ابلاغی^۱ و بهنگام تامین اعتبار لازم و واریز وجود (سهم دولت ایران) به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد (حساب صندوق مشترک)

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

^۱ رویدادهای مربوط به دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجود ابلاغی مطابق ثبت مربوط از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی اعمال می‌شود.

		سایر حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده
***	بانک پرداخت سرمایه‌ای	***

چنانچه حساب "سایر حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده" در پایان دوره بودجه‌ای دارای مانده باشد، مانده این حساب به عنوان وجوده انتقالی در نظر گرفته شده و حساب‌های بودجه‌ای مربوط، پس از پایان دوره بودجه‌ای به صورت زیر تعدل خواهد شد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده			
***		***	اعتبار سرمایه‌ای
***	بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک به حساب عامل ذیحساب پروژه پس از کسر هزینه‌های مدیریت و پشتیبانی توسط نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱	
***	سایر حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	
		اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده			

۱- هزینه‌های مدیریت و پشتیبانی صورت گرفته از سوی نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد که به هنگام واریز وجه کسر می‌شود. بدینهی است، به هنگام دریافت اسناد و مدارک از عاملین ذیحساب بابت استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت مربوط از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی اعمال می‌گردد.

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه‌گردان 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
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	تنخواه‌گردان 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 تنخواه‌گردان پرداخت			
		***	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		

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

ثبت شماره (۴): در صورت واریز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	بانک پرداخت سرمایه‌ای
***	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
***	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	***	

ثبت شماره (۵): واریز وجهه انتقالی حاصل از واریز نقدی تنخواه‌گردان پرداخت به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	وجهه ارسالی بابت منابع عمومی
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**	

ب) حسابداری سهم سازمان ملل متحد در دفاتر اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان

ب-۱) در صورتی که سهم سازمان ملل متحد مستقیماً به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجهه از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان ملل متحد) به حساب عامل ذیحساب پروژه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

واریز سهم سازمان ملل متحد نوعی هدایای نقدی مشروط است و شرایط مصرف آن توسط واگذارکننده وجه تعیین شده است. بر این اساس، واحد گزارشگر ملزم به بکارگیری دارایی مذکور طبق شرایط مشخص شده بوده و آن را در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌کند. زمانی که هدایای نقدی مشروط مطابق با شرایط از پیش تعیین شده به مصرف برسد، بدھی مربوط بدھکار و حساب "هدایا و کمک‌ها" بستانکار می‌شود.

بدپیه‌است، به هنگام دریافت اسناد و مدارک از عاملین ذیحساب بابت استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت مربوط از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی اعمال می‌گردد.

ثبت شماره (۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه‌گردان 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
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		

			حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	***	
***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	***	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
***	هدایا و کمک‌ها	***	حساب‌ها و اسناد پرداختنی

ب-۲) در صورتی که سهم سازمان ملل متحد مستقیماً به حساب اشخاص ذینفع واریز گردد.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز مستقیم وجه از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان ملل متحد) به حساب اشخاص ذینفع

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
		***	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	هدایا و کمک‌ها		
			حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
***	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	***	

پیوست ۱

**نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست
صورت مغایرت بانگی**

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، دستور العمل حاضر تهیه و ابلاغ شده است.

۲. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمایم 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

عنوان واحد گزارشگر :			
صورت مغایرت بانکی حساب	نود بانک	شعبه	به شماره
تاریخ تهیه گزارش :			
طبق صورتحساب بانکی	طبق دفتر ذیحسابی	شرح	
		موجودی بانک	
		اضافه می شود به موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوده مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند، اضافه واریزی و وجوده فاقد مشخصات و اشتباہ عددی با ارجاع به سند مربوط	
		اضافه می شود به موجودی صورتحساب بانک؛ وجوده بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی به حساب بانک واریز نشده‌اند و اشتباہ بانک	
		کسر می شود از موجودی صورتحساب بانک؛ وجوده چک‌های بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی از حساب بانک برداشت نشده‌اند و اشتباہ بانک	
		کسر می شود از موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوده مربوط به کارمزد بانکی، برداشت به موجب احکام و تامین اجتماعی و سایر برداشت‌های قانونی که از حساب بانک کسر شده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند و اشتباہ عددی با ارجاع به سند مربوط	
		موجودی واقعی بانک	

ذیحساب و مدیر کل امور مالی

دفترداری و تنظیم حساب‌ها

تنظیم کننده

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		
بانک پرداخت سرمایه‌ای	۱۱۰۰۲		
بانک پرداخت اختصاصی	...		
بانک وجوده سایر منابع	...		
بانک دریافت وجوده سپرده	...		
بانک رد وجوده سپرده	...		
بانک دریافت	...		
بانک پیش‌دریافت	...		
بانک رد وجوده اضافه دریافتی	...		
بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	...		
بانک وجوده کارشناسی ثبت	...		
بانک وجوده خدمات ثبت	...		
بانک وجوده اموال سرتقی و اختلاسی	...	موجودی نقد	۱۱۰
بانک دریافت فروش اراضی	...		
بانک پرداخت فروش اراضی	...		
بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	...		
بانک پرداخت وجوده 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 وجوده سپرده عاملین ذیحساب	...		
صندوق	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی	۱۱۵۰۱		
حساب‌ها و استناد دریافتی ارزی	...		
مطلوبات از سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد و اخواهی هزینه	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد و اخواهی سرمایه‌ای	...	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل	۱۱۵
حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	...	از عملیات مبادله‌ای	
حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی - بن غیر نقدی	...		
ودایع	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی - حواله قیر	...		
وجوده سپرده نزد خزانه	...		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	...		
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 استناد دریافتی	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی - سهمیه و کیوم با توم	...		
حساب‌ها و استناد دریافتی	۱۲۰۰۱		
حساب‌ها و استناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات از سایر واحداً	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۳۰۰۱ الی ...		
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	...		
موجودی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
سایر موجودی‌ها - اوراق بهادر	...		
سایر موجودی‌ها - تنخواه‌گردان اوراق بهادر			
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	۱۴۰۰۱		
پیش پرداخت مواد و کالا	۱۴۰۰۲		
دارایی در جریان تکمیل	۱۵۰۰۱		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۵۰۰۲ الی ...		
دارایی‌های امنی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
استهلاک انباشه ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
پیش پرداخت اعتبار استنادی	...		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۶۰۰۱ الی ...		
استهلاک انباشه ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود	...		
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	۱۷۰۰۱		
سایر سرمایه‌گذاری‌ها	۱۷۰۰۲		
درآمد دوره‌های آتی	۱۷۰۰۳		
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 استناد پرداختنی	۲۱۰۰۱		
حساب‌ها و استناد پرداختنی ارزی	...		
حساب‌ها و استناد پرداختنی - اعتبار استنادی	...		
هزینه مالی آتی	...		
حقوق و مزایای پرداختنی	...	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۲۱۰
بدهی به سایر واحدها	...		
سپرده‌های پرداختنی	...		
سپرده‌های پرداختنی ارزی	...		
سود تضمین شده پرداختنی	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	...		
حساب‌ها و استناد پرداختنی	۲۲۰۰۱	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۲۲۰
بدهی به سایر واحدها	۲۲۰۰۲		
پیش‌دریافت اعتبار هزینه	۲۳۰۰۱		
پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	۲۳۰۰۲	پیش‌دریافت اعتبار	۲۳۰
پیش‌دریافت درآمد	۲۳۰۰۳		
بیمه پرداختنی	۲۴۰۰۱		
حق بازنشستگی پرداختنی	...		
سایر کسورات پرداختنی	...		
مالیات پرداختنی	...		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	...		
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	...		
ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	...		
سایر حساب‌ها و استناد پرداختنی	...	سایر بدهی‌های جاری	۲۴۰
بدهی بابت وجوده نامشخص	...		
بدهی بابت چک‌های بین راهی	...		
بدهی به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی	...		
بدهی بابت اوراق بهادر	...		
بدهی بابت وجهه‌الضمان	...		
اوراق مشارکت پرداختنی	۲۵۰۰۱		
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۲۵۰۰۲		
تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۲۵۰۰۳	حساب‌ها و استناد پرداختنی بلند مدت	۲۵۰
اوراق مرابحه پرداختنی	۲۵۰۰۶		
سایر حساب‌ها و استناد پرداختنی بلندمدت	۲۵۰۰۷		
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰۰۱	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰
ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۲۷۰۰۱	سایر بدهی‌های غیرجاری	۲۷۰
سایر ذخایر	۲۷۰۰۲		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		ارزش خالص	۳
ارزش خالص انباشته	۳۱۰۰۱		
شناسایی اولیه دارایی‌ها	...		
شناسایی اولیه بدھی‌ها	...		
دارایی‌های انتقالی	...		
دارایی‌های دریافتی	...		
تعدیلات سنواتی	...		
خالص تغییر در وضعیت مالی	...		
تسویه مطالبات-اوراق تسویه خزانه	...		
تسویه بدھی‌ها - اوراق تسویه خزانه	...		
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	...		
مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰۰۱	مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰
تفاوت تعییر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی	۳۳۰۰۱	تفاوت تعییر ارز	۳۳۰
تفاوت تعییر ارز عملیات خارجی	۳۳۰۰۲		
		درآمدها	۴
دريافتی بابت عملیات جاري	۴۱۰۰۱		
دريافتی بابت عملیات جاري در دوره متتم	...		
دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
دريافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متتم	...		
دريافتی از خزانه بابت حقوق و مزايا	...		
دريافتی بابت وجوده يارانه	...		
دريافتی از محل درآمدهای اختصاصی	۴۲۰۰۱		
دريافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متتم	۴۲۰۰۲		
هدایا و کمک‌ها	۴۳۰۰۱	کمک‌های بلاعوض دریافتی	۴۳۰
دريافتی از محل سایر منابع	۴۴۰۰۱		
دريافتی بابت خدمات ثبتي	...		
دريافتی از محل استرداد اموال سرقی و اختلاس	...		
محکوم به دولت	...		
درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	...		
سایر درآمدها - انتقالات	...		
		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت	۵
درآمد حاصل از مالیات و عوارض	۵۱۰۰۱		
درآمد حاصل از مالکیت دولت	۵۱۰۰۲		
درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات	۵۱۰۰۳	درآمدهای دولت	۵۱۰
درآمد حاصل از جرایم و خسارت	۵۱۰۰۴		
سایر درآمدها	۵۱۰۰۵		
تخفیفات و بخشودگی	۵۱۰۰۶		

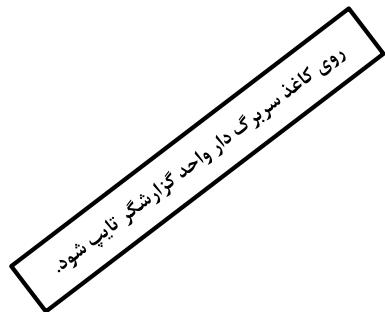
حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
هزینه جبران خدمت کارکنان	۶۱۰۰۱	هزینه‌ها	۶
هزینه استفاده از کالاها و خدمات	۶۱۰۰۲		
هزینه اموال و دارایی	۶۱۰۰۳		
هزینه یارانه	۶۱۰۰۴	هزینه	۶۱۰
هزینه کمک‌های بلاعوض	۶۱۰۰۵		
هزینه رفاه اجتماعی	۶۱۰۰۶		
سایر هزینه‌ها	۶۱۰۰۷		
هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت	۶۱۰۰۸		
وجوه ارسالی به خزانه		وجوه ارسالی به خزانه	۷
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	۷۱۰۰۱		
وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	۷۱۰۰۲	وجوه ارسالی به خزانه	۷۱۰
حساب‌های انتظامی		حساب‌های انتظامی	۸
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۱۰۰۱		
حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۱۰۰۲		
حساب انتظامی - علی‌حساب بابت عملیات جاری	۸۱۰۰۳		
حساب انتظامی - علی‌حساب بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۱۰۰۴		
حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۸۱۰۰۵		
حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذی‌حساب	۸۱۰۰۶		
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشته	۸۱۰۰۷		
حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۱۰۰۸	حساب‌های انتظامی	۸۱۰
حساب انتظامی - حواله قیر	۸۱۰۰۹		
حساب انتظامی - استناد خزانه اسلامی	۸۱۰۱۰		
حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	۸۱۰۱۱		
حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	۸۱۰۱۲		
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	۸۱۰۱۳		
حساب انتظامی - اوراق مراقبه	۸۱۰۱۴		
حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۱۰۱۵		
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۲۰۰۱		
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۲۰۰۲		
طرف حساب انتظامی - علی‌حساب بابت عملیات جاری	۸۲۰۰۳		
طرف حساب انتظامی - علی‌حساب 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 برداشته	۸۲۰۰۷		
طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۲۰۰۸	طرف حساب‌های انتظامی	۸۲۰
طرف حساب انتظامی - حواله قیر	۸۲۰۰۹		
طرف حساب انتظامی - استناد 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 مراقبه	۸۲۰۱۴		
طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۲۰۱۵		

کدینگ حسابهای کل	حساب کل	بودجه	حساب معین
۹۱۰	بودجه واحد گزارشگر	۹	بودجه اعتبار هزینه
۹۱۵	اعتبار انتقالی	۹۱۰۲	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
۹۲۰	اعتبار مصوب	۹۱۰۳	بودجه اعتبار هزینه انتقالی
۹۲۵	اسناد واخواهی شده	۹۱۰۴	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۳۰	اعتبار تخصیص یافته	۹۱۵۰۱	اعتبار هزینه انتقالی
۹۳۵	کسری ابواب جمعی	۹۱۵۰۲	اعتبار سرمایه‌ای
۹۴۰	حواله‌ها	۹۲۵۰۱	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
۹۴۵		۹۲۵۰۲	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
۹۵۰		۹۲۵۰۳	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
۹۵۵		۹۲۵۰۴	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۶۰	کنترل اعتبار	۹۳۰۰۱	اعتبار هزینه تخصیص یافته
۹۶۵		۹۳۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
۹۷۰	اعتبار تامین شده	۹۳۵۰۱	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
۹۷۵		۹۳۵۰۲	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
۹۸۰	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	۹۳۵۰۳	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
۹۸۵		۹۳۵۰۴	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۹۰	اعتبار مصرف شده	۹۴۰۰۱	حواله اعتبار هزینه
۹۹۵		۹۴۰۰۲	حواله اعتبار سرمایه‌ای
۹۹۵		۹۴۰۰۳	حواله اعتبار هزینه انتقالی
۹۹۵		۹۴۰۰۴	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۹۵		۹۵۰۰۱	اعتبار هزینه ابلاغی
۹۹۵		۹۵۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
۹۹۵		۹۵۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی
۹۹۵		۹۵۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
۹۹۵		۹۶۰۰۱	کنترل اعتبار هزینه
۹۹۵		۹۶۰۰۲	کنترل اعتبار سرمایه‌ای
۹۹۵		۹۷۰۰۱	اعتبار هزینه تامین شده
۹۹۵		۹۷۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
۹۹۵		۹۷۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده
۹۹۵		۹۷۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
۹۹۵		۹۸۰۰۱	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
۹۹۵		۹۸۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی
۹۹۵		۹۸۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
۹۹۵		۹۸۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
۹۹۵		۹۹۰۰۱	اعتبار هزینه مصرف شده
۹۹۵		۹۹۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
۹۹۵		۹۹۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده
۹۹۵		۹۹۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده

✓ ملاک طبقه‌بندی اقتصادی دولت، دستورالعمل ابلاغی مربوط از سوی سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

پیوست ۳

**یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
واحد گزارشگر نمونه**



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 سلام و لطف

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:

عنوان	شماره صفحه
(الف) صورت وضعیت مالی	۲
ب) صورت تغییرات در وضعیت مالی	۳
پ) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص	۴
ت) صورت مقایسه بودجه و عملکرد	۵
ث) یادداشت‌های توضیحی:	۵-۸
تاریخچه و فعالیت	۹-۴۱
اهم رویه‌های حسابداری	
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 امنی دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی و پژوهشی باشد.

واحد گزارشگر نمونه
صورت وضعیت مالی
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

(تجدید ارایه شده)		بدهی‌ها و ارزش خالص		داداشت		(تجدید ارایه شده)		دارایی‌ها	
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	میلیون ریال	میلیون ریال	۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	میلیون ریال	میلیون ریال	دارایی‌های جاری	
بدهی‌های جاری									
....	۱۳	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	....	....	۳	موجودی نقد		
....	۱۴	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	....	....	۴	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		
....	۱۵	حصه جاری حساب‌ها و استناد پرداختنی بلندمدت	....	....	۵	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		
....	۱۶	پیش‌دریافت‌ها	....	....	۶	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت		
....	۱۷	سایر بدهی‌های جاری	....	....	۷	موجودی‌ها		
....		جمع بدهی‌های جاری	....	....	۸	پیش‌پرداخت‌ها		
....		بدهی‌های غیرجاری	....	....		جمع دارایی‌های جاری		
....	۱۸	حساب‌ها و استناد پرداختنی بلندمدت	....	....	۹	دارایی‌های غیرجاری		
....	۱۹	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	....	....	۱۰	دارایی‌های ثابت مشهود		
....	۲۰	سایر بدهی‌های غیرجاری	....	....	۱۱	دارایی‌های نامشهود		
....		جمع بدهی‌های غیرجاری	....	....	۱۲	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت		
ارزش خالص									
....		ارزش خالص ابیشه	....	....		سایر دارایی‌ها		
....	۲۱	مازاد تجدید ارزیابی	....	....		جمع دارایی‌های غیرجاری		
....	۲۲	تفاوت تسعیر ارز	...	...		
....		جمع ارزش خالص	....	....		جمع دارایی‌ها		
جمع بدهی‌ها و ارزش خالص									

داداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

(تجدید ارایه شده)				باداشت		درآمدها
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	میلیون ریال	۱۳۹۲/۱۲/۲۹	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
....	۲۳	دربافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	
....	۲۴	دربافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	
....	۲۵	کمکهای بلاعوض دریافتی	
....	۲۶	سایر درآمدها	
....				جمع هزینه‌ها	
....	۲۷	جبران خدمت کارکنان	
....	۲۸	استفاده از کالاهای و خدمات	
....	۲۹	هزینه‌های اموال و دارایی	
....	۳۰	یارانه	
....	۳۱	کمکهای بلاعوض	
....	۳۲	رفاه اجتماعی	
....	۳۳	سایر هزینه‌ها	
....	۳۴	صرف 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	جرائم و خسارات	
....	۳۹	سایر	
....		۴۰	جمع وجوده ارسالی به خزانه	
(....)	(....)	(....)			خالص تغییر در وضعیت مالی	
گردش حساب تغییرات در ارزش خالص						
....		ارزش خالص انباشته ابتدای سال	
....	۴۱	تعديلات سنتاتی	
....	۴۲	شناسایی اولیه	
....		ارزش خالص انباشته ابتدای سال - تعديل شده	
....		خالص تغییر در وضعیت مالی	
....	۴۳	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه	
(....)	(....)	(....)	۴۴	تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه	
....		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
....	۴۵	دارایی‌های دریافتی	
(....)	(....)	(....)	۴۶	دارایی‌های انتقالی	
....		ارزش خالص انباشته	
....		مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال - تعديل شده	
....	۲۱	گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره	
....		مازاد تجدید ارزیابی	
....		تفاوت تسعیر ارز ابتدای سال - تعديل شده	
....	۲۲	گردش تفاوت تسعیر ارز طی دوره	
....		تفاوت تسعیر ارز	
....		ارزش خالص	

باداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت مقایسه بودجه و عملکرد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

نهايی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه			منابع
		نهایی	اولیه	بادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	مجموع منابع
....	۴۷	دريافتی از محل اعتبارات هزينه عمومی
....	۴۸	دريافتی از محل اعتبارات هزينه اختصاصی
....	۴۹	دريافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
....	۵۰	دريافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های مالی
....		مجموع منابع
<hr/>					
(....)	(....)	(....)	(....)	۵۱	هزينه‌های عمومی
(....)	(....)	(....)	(....)	۵۲	هزينه‌های اختصاصی
(....)	(....)	(....)	(....)	۵۳	تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
(....)	(....)	(....)	(....)	۵۴	تملک دارایی‌های مالی
(....)	(....)	(....)	(....)		مجموع مصارف
....		مازاد وجوه مصرف نشده
<hr/>					
وجوه دریافتی از طرف دولت					
....	۵۵	درآمدهای عمومی
....	۵۶	درآمدهای اختصاصی
....	۵۷	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
....	۵۸	واگذاری دارایی‌های مالی
....		مجموع
<hr/>					

بادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

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 ارایه شود.

۱-۲- فعالیت اصلی

در این بخش شرحی از ماهیت عملیات و فعالیت‌های اصلی واحد گزارشگر و قوانین حاکم بر عملیات آن ارایه می‌گردد.

۱-۳- تعداد کارکنان

میانگین ماهانه تعداد کارکنان طی سال به شرح زیر بوده است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
نفر	نفر	کارکنان رسمی
...	...	کارکنان پیمانی
...	...	کارکنان قراردادی
...	...	کارکنان شرکت‌های خدماتی
...	...	سایر
...	...	

۲-۱- اهم 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 (بادداشت ۹-۲)

ب) ماشین آلات و تجهیزات بر مبنای روش تجدید ارزیابی (بادداشت ۹-۹)

۲-۲- مبنای بودجه و حسابداری

مبنای بودجه و حسابداری متفاوت است. بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد بربمنای نقدي 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 ۱۳۸۳ و دوره بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتهی به ۳۱ تیر ۱۳۸۳ 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 تهییل شده از طریق عملیات غیرمبالغه‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد. موجودی‌های نگهداری شده برای توزیع بدون مطالبه بهای ناچیز یا موجودی‌های نگهداری شده جهت مصرف در فرایند تولید کالا جهت توزیع بدون 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

۲-۳-۲- هر گونه تغییر در رویه‌های اندازه‌گیری موجودی‌ها با ذکر دلیل ارایه می‌شود (برای مثال؛ موجودی مواد تا قبل از سال مالی ۱۳۸۲، با بکارگیری روش "میانگین موزن" انجام می‌شد، اما به دلیل از ابتدای سال ۱۳۸۲، به روش "اولین صادره از اولین واردہ" تغییر یافته و روش جدید با فرض تسری به سال‌های قبل اعمال شده است).

لازم به ذکر است بهای تمام شده کالاهای 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 ندارند، نباید افسا شود.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متوجه به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۴-۲- دارایی‌های ثابت مشهود

۱- ۲-۴-۱- دارایی‌های ثابت مشهود، به استثنای موارد مندرج در یادداشت‌های ۲-۴-۲، ۲-۴-۳، 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. مخابر
 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.

۲- ۲-۴-۲- زمین تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد.

۳- ۲-۴-۳- ماشین آلات 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 تعییرات 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- ۲-۴-۴- شناسایی اولیه طبقه / طبقات دارایی‌های ثابت مشهود در تاریخ براساس ارزیابی گروه کارشناسی منتخب این واحد انجام و در
 حساب‌ها انعکاس یافته است.

۵- ۲-۴-۵- 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.

۶- ۲-۴-۶- از مجموع دارایی‌های ثابت مشهود به مبلغ میلیون ریال با توجه به مجاز در وثیقه بدھی‌های واحد قرار دارد و مبلغ میلیون ریال
 آن‌ها دارای مالکیت محدود شده است.

۷- ۲-۴-۷- استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، مشتمل بر دارایی‌های ناشی از اجاره سرمایه‌ای، با توجه به الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار
 (شامل عمر مفید برآورده) دارایی‌های مربوط و با در نظر گرفتن آیین‌نامه و بر اساس نرخها و روش‌های زیر محاسبه می‌شود:

نوع دارایی	نحو استهلاک	روش استهلاک
اثاثه و منصوبات
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
ماشین آلات و تجهیزات
ساختمان و مستحداث
.....

۸- ۲-۴-۸- برای دارایی‌های ثابتی که طی ماه تحصیل می‌شود و مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، استهلاک از اول ماه بعد محاسبه و در حساب‌ها منظور
 می‌شود. در مواردی که هر یک از دارایی‌های استهلاک پذیر پس از آمادگی جهت بهره‌برداری به علت تعطیل کار یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده
 قرار نگیرد، میزان استهلاک آن برای مدت یاد شده معادل ۳۰ درصد نرخ استهلاک منعکس در جدول بالا است.

۹- ۲-۴-۹- استهلاک 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 ۱۳۸۲

-۲-۵ دارایی‌های نامشهود

۱-۲-۵-۲- 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 غیرمبالغه‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد.

-۲-۶ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

۱-۶-۲- 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 بدھکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردیده و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۳-۶-۲- مازاد تجدید ارزیابی شده در سرفصل ارزش خالص، در زمان برکناری دارایی 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 غیرجاری

۱-۷-۱- مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود به طور ادواری بررسی شود. هر گاه کاهشی 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 برآورده 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 مقاعد کنندمای 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 مخصوصی استفاده نشده کارکنان

ذخیره مخصوصی 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 ۱۳۸۲

۱۰-۲-درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱-۱۰-۱-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 بدھی است، مناسب با اینکه تعهدات مربوط، مبلغ دفتری بدھی کاهش و معادل آن درآمد شناسایی می‌گردد.

۳-۱۰-۳-درآمد مرتبط با مالیات در زمان اتفاق رویداد مشمول مالیات و احراز معیارهای شناخت دارایی شناسایی می‌گردد.

۴-۱۰-۴-درآمد ناشی از انتقالات در زمان احراز معیارهای شناخت دارایی یا بخشودگی بدھی قطعی شده شناسایی می‌شود.

۱۱-۲-درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱-۱۱-۱-درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای به ارزش منصفانه مابه ارزی دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود.

۲-۱۱-۲-درآمد حاصل از ارایه خدمات، در زمان ارایه خدمات شناسایی می‌شود.*

۳-۱۱-۳-درآمد حاصل از فروش، در زمان تحويل کالا به مشتری شناسایی می‌شود.*

۱۲-ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بر اساس تجزیه و تحلیل سنی مطالبات برآورد و محاسبه شده است.

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.

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 تعییر می‌شوند. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تعییر اقلام پولی ارزی به حساب تفاوت تعییر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی منظور و در صورت بستانکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. چنانچه در پایان دوره مالی مانده حساب مزبور بدھکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تعییر دارایی‌ها و بدھی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص معکوس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور 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 تعديل شود.

واحد گزارشگر نمونه
 بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
 سا^۱، ماله^۲، منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

٣- موجودی نقد

کلیه حساب‌های بانک و تنخواه‌گردانی‌های واگذار شده در این بادداشت افشاء ممکن نیست.

۱-۳- موجودی حساب‌های پانک 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		
...		
...		
...		
...		

-۳-۲- موجودی حساب‌های بانک غیرقابل برداشت به تفکیک ذرہ می باشد.

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}- مهندسی، نقد و تاریخ صدور و ضعیت مال، شاما، وجوه ارزی، به مبلغ مبلغ (نیال) است.

۳-۳-۶۲۰۷۰۰، کارخانه ۱۴، قرکجی، خیابان ناصر

۱۳۹۱		۱۳۹۲		تعداد	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		
...		

۴-۳- تنهواه گر دان ... به تفکیک ذیو می باشد.

۱۳۸۱		۱۳۸۲		اشخاص
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	
...	
...	
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متضی به ۱۴۰۲ اسفند ماه

۴- حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۴۰۱		۱۴۰۲					
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	(...)	حساب‌ها و استناد دریافتی	
...	...	(...)	حساب‌ها و استناد دریافتی ارزی	
...	...	(...)	مطالبات از سایر واحدها	
...	...	—	حساب‌ها و استناد دریافتی - استناد و اخواهی شده	
...	...	—	حساب‌ها و استناد دریافتی - کسری ابوبجمعی	
...	...	—	حساب‌ها و استناد دریافتی - بن غیرنقای	
...	...	—	ودایع	
...	...	—	حساب‌ها و استناد 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 استناد دریافتی	
...	...	(...)		

۱- مبلغ وجوه سپرده نزد خزانه و طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی به ترتیب پس از کسر دریافتی باخت تنخواه رد وجوه سپرده به مبلغ میلیون ریال و دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به مبلغ میلیون ریال منعکس گردیده است.

۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵- حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱۳۹۱		۱۳۹۲				
خاص	خاص	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
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)
۱-۵- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.						

۶- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت

۱۳۹۱		۱۳۹۲			
خاص	خاص	کاهش ارزش	بهای تمام شده		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	سرمایه‌گذاری در سهام
...	...	(...)
...	...	(...)	سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار
...	...	-
...	...	(...)
۶- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت					

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۷- موجودی‌ها

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
خالص	خالص	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	(...)	...	موجودی ملزومات
...	...	(...)	...	موجودی مواد
...	...	(...)	...	موجودی کالا
...	...	(...)	...	سایر موجودی‌ها
...	...	(...)	...	

- ۱-۷- موجودی‌ها تا مبلغ ... میلیون ریال در مقابل خطرات ناشی از بیمه شده است.
- ۲-۷- بخشی از موجودی کالا به بهای تمام شده میلیون ریال با شرط توزیع رایگان به مدارس تحصیل شد.
- ۳-۷- موجودی مواد به مبلغ دفتری میلیون ریال با توجه به مجوز در ویشه بانک‌ها می‌باشد.
- ۴-۷- بخشی از موجودی‌های واحد به شرح زیر نزد دیگران نگهداری می‌شود:

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
میلیون ریال	میلیون ریال	دلیل	محل نگهداری	
...	موجودی مواد
...	...			موجودی کالا
...	...			

۸- پیش‌پرداخت‌ها

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
میلیون ریال	میلیون ریال			
...	...			پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
...	...			پیش‌پرداخت مواد و کالا
...	...			

- ۱-۸- در قبال پیش‌پرداخت واگذار شده به اشخاص تضمین به ارزش میلیون ریال اخذ گردید.
- ۲-۸- مبلغ میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۴

۹- دارایی‌های ثابت مشهود

استهلاک ابانته و کاهش ارزش ابانته										بهای تمام شده با مبلغ تجدید ارزیابی										شرح اقلام		
(ارقام به میلیون ریال)	مبلغ دفتری	مانده در پایان سال	واگذار شده (کاهش)					استهلاک و کاهش	مانده در ابتدای سال	پایان سال	واگذار شده (کاهش)					افزایش (کاهش)	مانده در ابتدای سال					
			سایر	هدايا و کمک ها	انتقالی	فروخته شده	ارزش				سایر	هدايا و کمک ها	انتقالی	فروخته شده	ارزیابی							
۱۳۹۴	۱۳۹۲	۱۳۹۲	-	(...)	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	اثاثه و منصوبات	
...	-	(...)	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی	
...	...	-	-	(...)	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	(...)	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	ماشین آلات و تجهیزات	
...	...	-	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	-	-	-	(...)	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	ساختمان و مستحقات	
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(...)	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	زمین	
...	...	-	-	-	(...)	(...)	(...)	-	-	-	(...)	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	اقلام گرانها	
...	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	دارایی‌های زیستی	
...	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	وسایل و ادوات دریابی	
...	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	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 اساسی
...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	

۱-۹- دارایی‌های شامل ماشین آلات و تجهیزات به ارزش میلیون ریال از واحد دریافت شده است.

۲-۹- ماشین آلاتی به ارزش میلیون ریال از واحد به صورت کمک دریافت گردیده است.

۳-۹- دارایی‌هایی شامل اثاثه و منصوبات به ارزش میلیون ریال به واحد و سایر نقلیه به ارزش میلیون ریال به واحد انتقال یافته است.

۴-۹- ساختمانی به ارزش میلیون ریال به اهدا شده است.

۵-۹- دارایی‌های فروخته شده مربوط به دارایی‌های مازاد و یا فرسوده می‌باشد که پس از آخذ مجوز لازم از طریق مزایده به فروش رسیده است.

۶-۹- سایر موارد افزایش شامل ساختمان و مستحقات واقع در و می‌باشد که برای اولین بار شناسایی شده‌اند.

۷-۹- مبلغ میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۸-۹- از مجموع دارایی‌ها مبلغ میلیون ریال مربوط به دارایی‌های انتقالی مشروع است که فهرست این دارایی‌ها به شرح ذیل می‌باشد.

شرح استفاده

مدت باقیمانده تا یافای تمهدات

واحد گزارشگر نمونه

بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۹-۹- دارایی‌های ثابت مشهود تا ارزش ... میلیون ریال در مقابل خطرات احتمالی ناشی از حريق ، سیل و زلزله از پوشش بیمه‌ای برخوردار است.

۹-۱۰- ماشین آلات 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 گروه ارزش خالص نیز انکاس یافته است. مقایسه مبلغ دفتری ماشین آلات و تجهیزات مبتنی بر روش تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری مبتنی بر روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

ماشین آلات و تجهیزات	بر مبنای بهای تمام شده			
ماشین آلات و تجهیزات	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ماشین آلات و تجهیزات
ماشین آلات و تجهیزات
ماشین آلات و تجهیزات

۹-۱۱- زمینی به ارزش... و بخشی از ماشین آلات به ارزش با توجه به مجوز در قالب تسهیلات مالی دریافتی در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۹-۱۲- دارایی‌های در جریان تکمیل به شرح زیر است:

عنوان طرح / پروژه	درصد تکمیل	برآورد تاریخ بهره‌برداری	برآورد مخارج تکمیل	مخراج انباشته	۱۳۸۱	۱۳۸۲
عنوان طرح / پروژه
عنوان طرح / پروژه
عنوان طرح / پروژه
عنوان طرح / پروژه

۹-۱۲-۱- بخشی از متابع طرح احداث از محل فروش اوراق مشارکت به مبلغ میلیون ریال تامین شده است.

۹-۱۲-۲- مبلغ زیر به حساب دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است:

مخراج انباشته	۱۳۸۱	۱۳۸۲	مخارج تامین مالی
مخراج تامین مالی	سود اوراق مشارکت
سود اوراق مشارکت	سود اسناد خزانه اسلامی
سود اسناد خزانه اسلامی	زیان تسغیر ارز تسهیلات مالی دریافتی
زیان تسغیر ارز تسهیلات مالی دریافتی
...
...
...

۹-۱۳- مبلغ دفتری دارایی‌های بلا استفاده میلیون ریال به صورت موقت و مبلغ میلیون ریال به صورت دائمی بلااستفاده می‌باشد.

۹-۱۴- مبلغ دفتری دارایی‌های نگهداری شده در اپار ... میلیون ریال است که شامل مبلغ میلیون ریال اثاثیه و منصوبات و میلیون ریال وسائل نقلیه زمینی می‌باشد.

۹-۱۵- مبلغ دفتری دارایی‌های در راه میلیون ریال است که شامل مبلغ میلیون ریال اثاثیه و منصوبات و مبلغ میلیون ریال ماشین آلات و تجهیزات می‌باشد.

۹-۱۶- این واحد دارایی دارایی‌های میراث ملی به شرح ذیل است:

۹-۱۶-۱- یک ساختمان واقع در خیابان

۹-۱۶-۲- تعداد ۱۰ جلد کتب خطی با مشخصاتی به شرح زیر:

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۴

۱۰- دارایی‌های ثابت مشهود

استهلاک ابانته و کاهش ارزش ابانته										بهای تمام شده با مبلغ تجدید ارزیابی										شرح اقلام		
مبلغ دفتری		استهلاک و واگذار شده (کاهش)					استهلاک و کاهش					واگذار شده (کاهش)					افزایش					
۱۳۸۴	۱۳۸۲	مانده در پایان سال	مانده در سایر	هدايا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	۱۳۸۴	مانده در پایان سال	مانده در ابتدای سال	سایر	هدايا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	۱۳۸۲	ناتیجه از تجدید در ازدیابی	مانده در سایر	هدايا و کمک‌ها	دریافتی	خرید	مانده در ابتدای سال		
...	...	-	-	(...)	(...)	-	-	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	-	نرم افزار رایانه‌ای سرقولی بانک‌های اطلاعاتی حق تالیف و اختراع حق امتیاز و فرانشیز سایر دارایی‌های نامشهود دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
...	...	-	-	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
...	...	-	-	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	...	-	-	(...)	-	-	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	...	(...)	-	-	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	...	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...			
...	...	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	-	-	-	-	-	-	...			

۱۰-۱- دارایی‌های شامل بانک‌های اطلاعاتی به ارزش میلیون ریال از واحد دریافت شده است.

۱۰-۲- دارایی‌هایی شامل نرم افزار رایانه‌ای به ارزش میلیون ریال به واحد و حق تالیف و اختراع به ارزش میلیون ریال به واحد انتقال یافته است.

۱۰-۳- مبلغ میلیون ریال از دارایی‌های نامشهود دارای عمر مفید، نامعین هستند:

شرح اقلام	مبلغ دفتری	دلیل نامعین بودن عمر مفید
-----------	------------	---------------------------

واحد گزارشگر نمونه یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی سال مالی متمیز به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۱- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
...	...	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
...	...	
...	...	

۱-۱- سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	سرمایه‌گذاری در شرکت
...	...	
...	...	
...	...	

۱۱-۲ سایر سرمایه‌گذاری‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در اسناد خزانه
...	...	سرمایه‌گذاری در اوراق مرابحه
...

۱۲-سایر دارایی‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	وجوه بانکی مسدود شده*
...	...	مطلوبات بلند مدت
...	...	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
...	...	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت
...	...	سایر
...	...	
...	...	

۱۲- تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت مبلغ دلار و یورو می باشد.

۱۲-۲- سایر شامام، مبلغ میلیون ریال مخابر انتقالی، مربوط به مخابر بھسازی است که در خصوص اجاره های عملیاتی، انجام شده است.

* وجوده پانکی مسدود شده وجوهی است که انتظار نمی رود 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 استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
جمع	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حساب‌ها و استناد پرداختی
...	حساب‌ها و استناد پرداختی - اعتبار استنادی
...	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- حساب‌ها و استناد پرداختی

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
جمع	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حساب‌ها و استناد پرداختی
...	هزینه مالی آتی
(...)	(...)	(...)	(...)	
...	
...	

۱۳-۱- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۳-۲- سپرده‌های پرداختی

۱۳۹۱		۱۳۹۲		
جمع	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	سپرده حسن انجام کار
...	سپرده شرکت در مناقصه
...	سپرده شرکت در مزایده
...	سپرده حسن انجام تعهدات
...
...	
...	

۱۳-۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۱۴- حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱۳۸۱		۱۳۸۲		
جمع	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
...	بدهی به سایر واحدها
...	

۱۴-۱- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۵- حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت

۱۳۸۱		۱۳۸۲		
جمع	جمع	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت
...	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
...	سایر بدهی‌های غیر جاری
...
...	

۱۶- پیش‌دريافت‌ها

۱۳۸۱		۱۳۸۲		سال	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		پیش‌دريافت بايت درآمد عمومي
...		پیش‌دريافت بابت درآمد اخلاقسي
...
...		

۱۶-۱- پیش‌دريافت‌های مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای مبلغ میلیون ریال می‌باشد.

۱۶-۲- مبلغ میلیون ریال از پیش‌دريافت‌ها 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
...	...	بیمه پرداختنی
...	...	حق بازنشستگی پرداختنی
...	...	سایر کسورات پرداختنی
...	...	مالیات پرداختنی
...	...	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
...	...	ذخیره هزینه‌های تحقیق یافته
...	...	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
...	...	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
...	...	بدهی بابت وجوده نامشخص
...	...	بدهی بابت چک‌های بین راهی
...	...	بدهی به اشخاص بابت وجوده اضافه دریافتی
...	...	بدهی بابت اوراق بهادر
...	...	بدهی بابت وجه الضمان
<hr/>	<hr/>	
...	...	
<hr/>	<hr/>	

۱۷- 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 پرداختنی بلندمدت

۱۳۹۱	۱۳۹۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
(...)	(...)
...	...
(...)	(...)
...	...
(...)	(...)
...	...

اوراق مشارکت پرداختنی
 حصه جاری اوراق مشارکت پرداختنی
 تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
 حصه جاری تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
 تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت
 حصه جاری تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت

۱۸-۱- بر اساس مجوز شماره ... مورخ ... میلیون ریال اوراق مشارکت در تاریخ ... با سرسید سال ... و نرخ سود علی الحساب ... درصد منتشر و به فروش رفته است.

۱۸-۲- تسهیلات دریافتی بر حسب مبانی مختلف به شرح زیر است:

۱۸-۲-۱- به تفکیک تأمین کنندگان تسهیلات

۱۳۹۱ - میلیون ریال			۱۳۹۲ - میلیون ریال		
جمع	ارزی	ریالی	جمع	ارزی	ریالی
...
...
...
...
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
...
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
...
...
...

بانک‌ها
 اشخاص و اساته
 سایر اشخاص
 سود و کارمزد سال‌های اخیر
 حصه بلندمدت
 حصه جاری
 سود، **درمزد** و جرایم معنوی

۱۸-۲-۲- به تفکیک نرخ سود و کارمزد

۱۳۹۱ - میلیون ریال		۱۳۹۲ - میلیون ریال	
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی
...
...
...
...
...
...
...
...

بیش از ۲۵ درصد
 تا ۲۵ درصد
 تا ۲۰ درصد
 تا ۱۵ درصد
 تا ۱۰ درصد
 تا ۵ درصد
 بدون سود و کارمزد

۱۸-۲-۳- به تفکیک زمان‌بندی پرداخت

۱۳۹۲ - میلیون ریال		۱۳۹۳
ارزی	ریالی	۱۳۹۴
...	...	۱۳۹۵
...	...	۱۳۹۶
...	...	۱۳۹۷
...	...	و پس از آن

۱۸-۲-۴- به تفکیک نوع و ثیقه

۱۳۹۲	۱۳۹۳
میلیون ریال	میلیون ریال
...	ضمانت نامه بانکی
...	وثیقه ملکی
...	سفته
...	...
...	تسهیلات بدون وثیقه
...	...
...	...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۱۹-ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
...	...	ذخیره تامین شده
...	...	مانده در پایان سال
(...)	(...)	حصه جاری
...	...	
=====	=====	

۲۰-سایر بدھی‌های غیرجاری

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ذخیره مخصوص استفاده نشده کارکنان
...	...	سایر ذخایر
(...)	(...)	حصه جاری
...	...	
=====	=====	

۱-ذخیره مخصوص استفاده نشده کارکنان

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
...	...	ذخیره تامین شده
...	...	مانده در پایان سال
...	...	
=====	=====	

۲۰-۲-سایر ذخایر

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
مانده پایان سال	مانده پایان سال	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ذخیره دعاوی حقوقی
...	...	ذخیره مزایای اجتماعی
...	...	ذخیره تجدید ساختار
...	...	
...	...	
...	...	
=====	=====	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متنه‌ی 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 ابانته
...	...	مانده در پایان سال
=====		

۲۲- تفاوت تعییر ارز

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	تفاوت تعییر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
...	...	تفاوت تعییر ارز عملیات خارجی
...	...	
=====		

۲۱- تفاوت تعییر ارز عملیات خارجی

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
...	...	افزایش
(...)	(...)	کاهش
(...)	(...)	انتقال به ارزش خالص ابانته
...	...	مانده در پایان سال
=====		

۲۲-۱- تفاوت تعییر ارز عملیات خارجی 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 تغیرات در ارزش خالص انعکاس یافته است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متمی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

- ۲۳- دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته
 ۲۳-۱- دریافتی بابت عملیات جاری

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات جاری
...	...	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم *
...	...	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزايا
...	...	دریافتی بابت وجوده یارانه
...	...	
...	...	

۲۳-۲- دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم
...	...	
...	...	

۱-۲۳-۲- مبلغ میلیون ریال از دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای مربوط به واگذاری استناد خزانه اسلامی می‌باشد.

۲۴- دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
...	...	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
...	...	
...	...	

۲۵- کمک‌های بلاعوض دریافتی

هدايا و کمک ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هدايای نقدی
...	...	تجهيزات اهدائي
...	...	بخشودگي بدھي ها
...
...	...	
...	...	

۱- ۲۵- مبلغ میلیون ریال از کمک‌های بلاعوض دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۲۶- سایر درآمدها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی از محل سایر منابع
...	...	درآمد حاصل از ضبط سپرده‌ها
...	...	دریافتی بابت خدمات ثبتي
...	...	دریافتی از محل استرداد اموال سرقشي و اختلاس
...	...	
...	...	

* مربوط به دوره بودجه‌اي سال ۱۳۹۱ است که در سال مالی ۱۳۹۲ دریافت شده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۲۷- جبران خدمت کارکنان

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	حقوق و دستمزد
...	...	فوق العاده ها و مزایای شغل
...	...	
...	...	

۲۸- استفاده از کالاهای و خدمات

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
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- هزینه های اموال و دارایی

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود و کارمزد وامها و تسهیلات بانکی و اوراق بهادر
...	...	سود و کارمزد وام های داخلی
...	...	سود و کارمزد وام های خارجی
...	...	سود اوراق مشارکت
...	...	سود اسناد خزانه اسلامی
...	...	سایر
...	...	
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های 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 دانش آموزان 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
...	...	
_____	_____	
...	...	
_____	_____	

۱-۳۳- 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		
میلیون ریال	میلیون ریال	یادداشت	
...	...	۳۴-۱	مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس
...	...	۳۴-۲	مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس
...	...		
_____	_____		
...	...		
_____	_____		

۱- 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 مستحداثات	.....
...	...		
_____	_____		
...	...		
_____	_____		

۱- ۳۴-۲- مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس

۱۳۸۱	۱۳۸۲		
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	هزینه استهلاک نرم افزار رایانه‌ای	
...	...	هزینه استهلاک حق تالیف و اختصار	
...	...	هزینه استهلاک حق امتیاز و فرانشیز	...
...	...		
_____	_____		
...	...		
_____	_____		

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

-۳۵- مالیات و عوارض

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مالیات اشخاص حقوقی
...	...	مالیات بر درآمدها
...	...	مالیات بر ثروت
...	...	مالیات بر واردات
...	...	مالیات بر کالاهای خدمات
(...)	(...)	تحفیفات و بخشدگی
...	...	

-۳۶- درآمد حاصل از مالکیت دولت

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود سهام شرکت‌های دولتی
...	...	درآمد حاصل از اجاره
...	...	سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
(...)	(...)	تحفیفات و بخشدگی
...	...	

-۳۷- فروش کالا و خدمات

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از خدمات
...	...	درآمد حاصل از فروش کالاهای
(...)	(...)	تحفیفات و بخشدگی
...	...	

-۳۸- جرایم و خسارات

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از جرایم و خسارات
(...)	(...)	تحفیفات و بخشدگی
...	...	

-۳۹- سایر درآمدها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود تضمین شده
...	...	سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها
...
...
...

-۴۰- وجوده ارسالی به خزانه

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
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- تعدیلات سنواتی

۱۳۸۱	۱۳۸۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...

آثار اباسته تغییر در رویه حسابداری
اصلاح اشتباهات

...

۴۱-۱- در سال ۱۳۸۲ روش ارزیابی موجودی مواد از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین واردہ تغییر یافته است. اتخاذ روش جدید، خالص تغییر در وضعیت مالی سال ۱۳۸۲ را به مبلغ میلیون ریال افزایش داده است.

۴۱-۲- 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

۴۱-۳- 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.

تجدید ارائه شده	تعديلات سنواتي		اصلاحات طبقه‌بندی		طبق صورت‌های مالی ۱۳۸۱	
	بسنانکار	بدهکار	بسنانکار	بدهکار	میلیون ریال	میلیون ریال
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
...	پیش‌پرداخت‌ها
...	دارایی‌های ثابت مشهود
...	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
...	حساب‌ها و استناد پرداختی بلندمدت
...
...	ارزش خالص اباسته
...
اقلام صورت تغییر در وضعیت مالی						
...	کمک‌های بلاعوض دریافتی
...	سایر هزینه‌ها
...
اقلام گردش تغییرات در ارزش خالص						
...	تعديلات سنواتي
...	تسویه مطالبات
...	دارایی‌های انتقالی
...	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
...
...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۴۲- شناسایی اولیه دارایی‌ها / بدهی‌ها

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ساختمان و مستحقات
...
...
...
...

۴۳- تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	تسویه بدهی‌ها
...
...
...
...

۱- ۴۳- مبلغ میلیون ریال از بدهی‌های این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه تسویه شد.

۴۴- تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	تسویه مطالبات
...
...
...
...

۱- ۴۴- مبلغ میلیون ریال از مطالبات مربوط به درآمدهای مالیاتی این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه تسویه شد.

۴۵- دارایی‌های دریافتی

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ماشین آلات و تجهیزات
...
...
...
...

۴۶- دارایی‌های انتقالی

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	اثاثیه و منصوبات
...	...	وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...
...
...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متنه 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 سرمایه‌ای

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 متنه به ۲۹ آسفند 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 ارایه 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	میلیون ریال	۱۳۸۲	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 ارایه شود.

۵۱-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	عملکرد طبق صورت‌های مالی		تعديلات	
	۱۳۸۲	میلیون ریال	۱۳۸۲	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 متنه به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵۲- هزینه‌های اختصاصی

۱۳۹۲	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 ارایه 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 ذیر است:

تفاوت	بودجه نهایی		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
	۱۳۹۲	میلیون ریال	۱۳۹۲	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 ارایه شود.

۵۲-۴- صورت تعییق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح ذیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعديلات		عملکرد طبق صورت‌های مالی	
	۱۳۹۲	میلیون ریال	۱۳۹۲	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 متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵۳- تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۳۹۲	میلیون ریال	
...	...	ساختمان و مستحقات
...	...	ماشین آلات و تجهیزات
...	...	سایر دارایی‌های ثابت
...	...	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 ارایه 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 ۱۳۹۲	بودجه نهایی ۱۳۹۲		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه ۱۳۹۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه 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 ۱۳۹۲	تعديلات		عملکرد طبق صورت‌های مالی ۱۳۹۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده

واحد گزارشگر نمونه
 یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
 سال مالی متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵۴- تملک دارایی‌های مالی

۱۳۹۲	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
...		

۵۴-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های مالی ارایه می‌شود.

۵۴-۲- 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.

...

۵۴-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت	بودجه نهایی		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
	۱۳۹۲	میلیون ریال	۱۳۹۲	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 ارایه شود.				

۵۴-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعديلات		عملکرد طبق صورت‌های مالی	
	۱۳۹۲	میلیون ریال	۱۳۹۲	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 متنه‌ی 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		
...	...	
...	...	

۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای عمومی ارایه می‌شود.

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.

...

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	میلیون ریال	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				
...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعديلات		عملکرد طبق صورت‌های مالی	
	۱۳۸۲	میلیون ریال	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				
...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵-۶- درآمدهای اختصاصی

۱۳۹۲	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	
...		

۱-۵-۶- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای اختصاصی ارایه می‌شود.

۲-۵-۶- 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.

...

۳-۵-۶- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

تفاوت ۱۳۹۲	بودجه نهایی ۱۳۹۲	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه ۱۳۹۲	...	
			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 ارایه شود.

۴-۵-۶- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه ۱۳۹۲	تعديلات ۱۳۹۲	عملکرد طبق صورت‌های مالی ۱۳۹۲	...	
			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 متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۷- واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۳۸۲	
میلیون ریال	
منابع حاصل از نفت و فرآورده‌های نفتی	...
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول	...
منابع حاصل از واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	...
...	...

۵۷-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارایه 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 ذیر است:

تفاوت	بودجه نهایی		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	
	۱۳۸۲	میلیون ریال	۱۳۸۲	میلیون ریال
منابع حاصل از نفت و فرآورده‌های نفتی
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
منابع حاصل از واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

۵۷-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح ذیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات		عملکرد طبق صورت‌های مالی	
	۱۳۸۲	میلیون ریال	۱۳۸۲	میلیون ریال
منابع حاصل از نفت و فرآورده‌های نفتی
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
منابع حاصل از واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی متنه‌ی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۵۸- واگذاری دارایی‌های مالی

۱۳۹۲	
	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش استاد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره	...
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی	...
منابع حاصل از دریافت اصل وام ها	...
منابع حاصل از واگذاری شرکت های دولتی	...
منابع حاصل از برگشتی پرداخت های سال های قبل	...
منابع حاصل از صندوق توسعه ملی	...
منابع حاصل از واگذاری ها	...
	...

۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای واگذاری دارایی‌های مالی ارایه می‌شود.

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.

...

۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح ذیر است:

تفاوت	بودجه نهایی ۱۳۹۲	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه ۱۳۹۲	۱۳۹۲	
			میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش استاد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
منابع حاصل از دریافت اصل وام ها
منابع حاصل از واگذاری شرکت های دولتی
منابع حاصل از برگشتی پرداخت های سال های قبل
منابع حاصل از صندوق توسعه ملی
منابع حاصل از واگذاری ها

۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح ذیر می‌باشد:

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه ۱۳۹۲	تعدیلات	عملکرد طبق صورت‌های مالی ۱۳۹۲	۱۳۹۲	
			میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش استاد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
منابع حاصل از دریافت اصل وام ها
منابع حاصل از واگذاری شرکت های دولتی
منابع حاصل از برگشتی پرداخت های سال های قبل
منابع حاصل از صندوق توسعه ملی
منابع حاصل از واگذاری ها

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۹-حساب‌های انتظامی

بادداشت	۱۳۸۲	۱۳۸۱	میلیون ریال
—	—	—	—
5۹-۱	—	—	—
5۹-۲	—	—	—
5۹-۳	—	—	—
5۹-۴	—	—	—
5۹-۵	—	—	—
حواله قیر	—	—	—
على الحساب بابت عمليات جاري	—	—	—
على الحساب بابت عمليات سرمایه اي	—	—	—
اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	—	—	—
کسری ابواب جمعی برداشتی	—	—	—
اسناد خزانه اسلامی	—	—	—
کنترل منابع بودجه‌اي	—	—	—
منابع پيش‌بینی شده	—	—	—
—	—	—	—
—	—	—	—

۱-۵۹-۱- حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی به شرح زیر است:

نوع تضمین	۱۳۸۲	۱۳۸۱	میلیون ریال
ضمانت نامه بانکی	—	—	—
اوراق مشارکت	—	—	—
...	—	—	—
...	—	—	—

۲-۵۹-۲- حساب انتظامی- تضمین‌های واگذار شده به شرح زیر است:

نوع تضمین	۱۳۸۲	۱۳۸۱
ضمانت نامه بانکی	—	—
اسناد خزانه اسلامی	—	—
...	—	—
...	—	—

واحد گزارشگر نمونه
بادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۵۹-۳- حساب انتظامی- کنترل قراردادها به تفکیک به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۵۹-۴- حساب انتظامی- موجودی‌های اamanی به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	اشخاص	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	موجودی مواد
...	...	سازمان ...	موجودی ملزومات
...
...

۵۹-۵- حساب انتظامی- دارایی‌های امانی به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	اشخاص	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	ماشین آلات و تجهیزات
...	...	سازمان ...	وسایل نقلیه
...
...

۵۹-۶- حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری به تفکیک به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۵۹-۷- حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای به تفکیک به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۵۹-۸- پیگیری لازم درخصوص 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

۱- ۶۰- تعهدات سرمایه‌ای ناشی از قراردادهای منعقده و مصوب در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

۱۳۸۱	۱۳۸۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مبلغ تعهد شده سرمایه‌گذاری در
...	...	احادث ساختمان
...	...	احادث سد
...
...	...	
...	...	

۲- بدهی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

مبلغ	
میلیون ریال	
...	دعای حقوقی مطرح علیه سازمان
...	...
...	
...	

۱- ۶۰- ۲- 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.

۳- دارایی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

در تاریخ ادعایی علیه منی بر ورود خسارت به مبلغ میلیون ریال به تجهیزات 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

۱-۶۱-۱- معاملات با اشخاص وابسته خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده طی سال مورد گزارش:

(مبلغ به میلیون ریال)		نام شخص وابسته	نوع وابستگی	موضوع	شرایط معامله / رویداد	تحویه تسویه	تصمین‌ها	مبلغ	تفاوت با سایر معاملات	مانده طلب (بدھی)
(...)	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	...
...	ارائه ...	قرارداد ...	...	...	...	...	واحد گزارشگر اصلی و نهایی
-	کمک‌های بلاعوض دریافتی
-	فروش دارایی‌های غیر جاری
...	مصوبه ...
...	تمهیلات پرداختی
(...)	شرکت‌های تحت کنترل مشترک
...	خرید ...
-	هزینه کمک‌های بلاعوض
(...)	خرید دارایی‌های غیر جاری
-	تضمین‌های واگذارشده
-	قانون ...

لازم به توضیح است تنها معاملات افشا شده محدود به معاملاتی است که خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده است.

۲-۶۱-۱- معاملات انجام شده طی سال مورد گزارش با مدیران و خویشاوندان آن‌ها:

۲-۶۱-۲-۱- پاداش یا جبران خدمت

نام شخص وابسته	نوع وابستگی با واحد گزارشگر	شرح	مبلغ	مسئولیت مدیر مربوطه
آقای	مدیران اصلی	پاداش مربوط به خدمات غیر مدیریتی (....)	...	مدیر ...
خانم	مدیران اصلی	جبران خدمت بهمنان ....	...	مدیر ...
...
آقای	خویشاوندان مدیران اصلی	رجیان خدمت	...	رئيس ...
خانم	خویشاوندان مدیران اصلی	جبران خدمت	...	معاون ...
...	جمع	...	...	...
...

لازم به ذکر است، جبران خدمات مدیران اصلی در چارچوب ضوابط مصوب حاکم بر واحد گزارشگر بوده است.

واحد گزارشگر نمونه

پاداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی، به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲

۲-۶۱-وام‌ها

۶۱-۳-مانده حساب‌های نهایی، اشخاص و ایسته به شرح زیر است:

^{۴-۶} استنای مورد زیر هیچگونه مزینه یا ذخیره ای در رابطه با مطالبات از اشخاص وابسته در سال های ۱۳۰×۲ و ۱۳۱×۱ شناسایی نشده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

۶۲- وضعیت ارزی

...	پوند انگلیس	یورو	دلار آمریکا	شماره یادداشت	...
...	۳	موجودی نقد
...	۴	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
...	۵	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
...		جمع دارایی‌های پولی ارزی
(...)	(...)	(...)	(...)	۱۳	حساب‌ها و استناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
(...)	(...)	(...)	(...)	۱۴	حساب‌ها و استناد پرداختنی 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*

۱-۶۳- فرم آمار بدهی‌ها و مطالبات دولت ضمیمه یادداشت‌های توضیحی می‌باشد.

* اطلاعاتی که افشاءی آن‌ها برای ارایه مطلوب ضروری است در این قسمت افشا می‌شود.

پیوست ۴

شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها،
ذخایر و بدهی‌های احتمالی

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 الحق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدھی‌های واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدھی‌ها، ذخایر و بدھی‌های احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشاری اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدھی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل پیاده سازی مرتبط با پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در خصوص انواع بدھی‌هایی که معمولاً توسط واحدهای گزارشگر شناسایی می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد. این راهنمای شامل ۷۳ بند تعاریف، مفاهیم کلی و ضوابط اجرایی است.

۱. تعاریف، مفاهیم و اصطلاحات کلی شناخت و اندازه گیری بدھی‌ها در این راهنمای به شرح ذیل می‌باشد:

بدھی: عبارت از تعهد ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است (استاندارد ۸؛ تعاریف).

بدھی 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 بدھی شناسایی نمی‌شود:

۱. ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسويه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری 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 بدھی 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 بدھی‌های 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. بدھی‌های شناسایی نشده که در سال‌های قبل ایجاد شده‌اند و همچنان تسویه نشده‌اند، باید در سال ۱۳۹۴ شناسایی و حسب مورد در سرفصل بدھی‌های جاری یا بلند مدت ثبت گردند. طرف مقابل این بدھی‌ها حساب ارزش خالص انباسته (شناسایی اولیه بدھی‌ها) است.

۴. فهرست بدھی‌های 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 تعديل موردنیاز جهت تأمین نیازهای حسابداری تعهدی و بطور خاص حسابداری بدھی‌ها و تعهدات مورد بازبینی قرار دهند. اگر امکان تعديل سیستم‌های موجود برای تأمین نیازهای مربوط وجود نداشته باشد، طراحی سیستم‌های جدید ضروری خواهد بود.

۶. اقدامات لازم برای شناخت بدھی‌ها، به میزان اطلاعات در دسترس یک واحد گزارشگر در خصوص آن بدھی‌ها بستگی دارد. مراحل کلی شناسایی و ثبت بدھی‌ها که می‌باید بلافصله پس از ابلاغ این راهنمای اجرایی گردد، عبارتند از:

الف. تهیه فهرست همه انواع بدھی‌های ایجاد شده توسط واحد گزارشگر،

ب . تعیین طبقات بدھی‌هایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد،

پ . بکارگیری رویه‌های حسابداری مرتبط برای ثبت و گزارش هر طبقه از بدھی‌ها،
ت . ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه،

ث . تعیین مانده‌های افتتاحیه صحیح برای هر طبقه (شناسایی، بکارگیری تعریف بدھی و اندازه‌گیری)
و

ج . برقراری ارتباط با سیستم‌های مرتبط برای پشتیبانی از الزامات حسابداری تعهدی نظری زیر سیستم‌های خرید و تدارکات، حقوق و دستمزد، دریافت و پرداخت، امور قراردادها و

۷. فرایند طی شده برای شناسایی بدھی‌ها 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 دهنند. ضروری است واحدهای گزارشگر ترتیبی اتخاذ نمایند که هر گونه خرید نسیه (اعتباری) توسط مسئولان خرید، تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی 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 بدھی بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانون درخصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقنامه‌های مبادله ممنوع است. لیکن این امر مانع شناسایی و ثبت بدھی‌های مازاد ایجاد شده محسوب نمی‌شود (موضوع بخشنامه مشترک شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷). تعهدات فعلی مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار واحدهای مربوط نیز باستی با عنوان حساب ذخیره هزینه‌های تحقق یافته و یا ذخیره تعهدات سرمایه‌ای (به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدھی) 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 بر عهده بالاترین مقام واحد ذیربطر بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدھی‌ها 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 امور اقتصادی و دارایی برقرار گردد تا هرگونه رویداد تعهدآور از نقطه شروع توسط مقام ذیصلاح تایید شده و امکان ردیابی آن تعهد تا زمان ایجاد بدھی 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 بدھی شناسایی می‌گردد. در صورتی که مبلغ قطعی آن مشخص نباشد اما به طور قابل اتكاء قابل برآورده باشد به عنوان ذخایر و در غیر اینصورت به عنوان بدھی 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 بدھی‌ها و تعهدات خود را در قالب صورت بدھی‌ها و تعهدات بر اساس فرم‌ها و بخشنامه‌های ابلاغی، به مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی تحويل 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 در مقابل طرف دیگری است، بنابراین تصمیمات مسئلان 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 یک سال 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. در ضمن، 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 صادر 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 غیرمبالغه‌ای 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 کالاهای خدمت‌های صورت نسیه ایجاد می‌شوند و یا هنگام دریافت صورتحسابی (یا مبالغه 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 پرداختنی و هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده شامل تحلیل و بررسی همه هزینه‌های مستمر است. یک واحد گزارشگر باید:
- الف. فهرستی از همه مبالغ پرداختنی 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 بدھی ثبت شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا بخشی از تعهدات فعلی واحد گزارشگر است و احتمال ارایه 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 در مقابل حساب شناسایی اولیه بدھی‌ها 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 بدھی‌هایی 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 مشکوک الوصول نیز بکار می‌رود، اما این اقلام مبلغ دفتری دارایی‌ها را تعدیل می‌کند و بدھی 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 تسويه بدھی‌هایی از قبیل بدھی 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 بدھی‌ها به طور رسمی در مورد مبلغ و زمان تسويه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسويه بدھی‌هایی از قبیل بدھی 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 بدھی‌ها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدھی‌های معوق نیز استفاده می‌شود، اما بدھی‌های معوق بخشی از حساب‌های پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

در صورتی که از سال‌های قبل نیز هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده وجود دارد باید **با توجه به تاریخ صدور حکم (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) حسب مورد در مقابل حساب شناسایی اولیه بدھی‌ها یا تعدیلات سنواتی** در دفاتر ثبت گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از بدھی‌های ایجاد شده قبل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود.

۲۳. هرگونه مانده بدھی‌ها و ذخایر ناشی از اصلاح اشتباه سنواتی و یا تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی یا دارایی مربوط حسب مورد شناسایی شود.

۲۴. در مورد سودهای تضمین شده بدھی‌های 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 ارایه شده است.

روش محاسبه	ابزار مالی
حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری	سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه مدت
تفاوت بین ارزش اسمی و قیمت پرداخت در زمان خرید	سود تضمین شده صورتحساب‌ها و ابزارهای کوتاه مدت مشابه
حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری	سود تضمین شده اوراق بدھی
حاصل ضرب نرخ سود در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری	سود سپرده‌های بلندمدت

۲۵. 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، ذخیره لازم با توجه به تاریخ صدور حکم (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) حسب مورد در مقابل حساب شناسایی اولیه بدھی‌ها یا تعدیلات سنواتی درنظر گرفته می‌شود.

۲۶. واحدهای گزارشگر باید آثار مالی دعاوی حقوقی را مورد ارزیابی قرار دهند. بدین منظور احتمال محکوم شدن در دادگاه، توانایی برآوردن 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 احرار 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 اتكاء امکانپذیر نباشد باید در یادداشت‌های توضیحی به عنوان بدھی احتمالی افشاء شود.

در یادداشت زیر بخشی از نحوه افشاء بدھی‌های احتمالی یک واحد گزارشگر نشان داده شده است:

یادداشت‌های توضیحی:

بدھی 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 تجمعی 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.

۲۷. 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 سرسید 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 بدھی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحدگزارشگر منعکس می‌گردد. مبلغ این ذخیره در پایان هر دوره مجدداً محاسبه و بر حسب میزان استفاده کارکنان از مرخصی، مانده قبلی آن تعديل می‌شود.

۲۸. در هر سال لازم است ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان برآورد و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان تعديل گردد. همچنین مبلغ برآورد شده بابت ذخیره مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹۴، در مقابل حساب **شناسایی اولیه بدھی‌ها** 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 سنت‌های خدمت در پایان هر سال براساس آخرین حقوق محاسبه و تفاوت آن با مانده موجود به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۲۹. ذخیره مخارج آلودگی محیط زیست در شرایطی که سه ویژگی تعهد فعلی (شامل تعهد قانونی یا عرفی) در نتیجه رویداد گذشته، محتمل بودن ارایه 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 واردہ به محیط زیست در مورد آنها مصدق 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 بدھی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی واحدگزارشگر 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 آلایندگی باشند که می‌تواند بر حسب میزان تولید/فروش محصولات تولیدی آلایندگی، درصدی به عنوان ذخیره اینگونه تعهدات در دفاتر اعمال حساب شود. ضمناً اگر توسط نهادهای مسؤول محیط زیست، شکایتی علیه آنها مطرح شده باشد، در صورت عدم امكان برآورد مبلغ جرایم و یا عوارض مربوط، اثر مالی آن در دفاتر قابل ثبت نبوده و لذا بایستی به عنوان بدھی احتمالی در یادداشت‌های همراه افشاء شود.

۳۰. 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 جانبی اقدام به لغو قرارداد نماید، این واحد باید معادل ۱ سال باقی مانده، ذخیره‌ای در دفاتر خود شناسایی نماید.

۳۱. کالا، خدمات و سایر مزایایی که برای ایفای مسؤولیت‌های اجتماعی دولت ارایه می‌شوند مزایای اجتماعی نامیده می‌شوند. ممکن است این مزايا موارد زیر را دربرگیرد:

الف. ارایه 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 اعطای کند تا نیازهای خاص آنها را برآورده سازد.

طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فقط در شرایطی که واحد ارایه کننده مزایای اجتماعی به طور مستقیم از دریافت کنندگان مزايا، مابهای از این که تقریباً با ارزش کالاهای و خدمات ارایه شده برابر است را دریافت کند، ذخیره یا بدھی احتمالی ناشی از تعهدات دولت به ارایه مزايا مزبور باید شناسایی شود. در غیر اینصورت یعنی شرایطی که مزايا اجتماعی به طور رایگان ارایه می‌شود، نیازی به شناسایی ذخیره نیست. این استثنای شرایطی را نیز دربر می‌گیرد که در رابطه با یک مزیت، تعریفهای وضع شود ولی این تعریفه هیچ رابطه مستقیمی با آن مزیت نداشته باشد.

۳۲. 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.

۳۳. در صورتی که وجود تعهد فعلی در تاریخ تهیه صورت‌های مالی همراه با عدم اطمینان باشد، یا اینکه یک قلم با تعریف بدھی منطبق باشد ولی قابل اندازه گیری یا برآورد و شناسایی نباشد، تحت عنوان بدھی‌های احتمالی افشا می‌شود. بدھی‌های احتمالی به طور بالقوه یک بدھی محسوب می‌شوند و ردیابی و گزارش آنها جهت کنترل و برنامه‌ریزی پرداخت‌ها ضروری است. لذا لازم است از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این راهنمای در انتهای هر سال مبلغ و احتمال این تعهدات در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. از آنجا که وضعیت بدھی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتداء انتظار می‌رفت، تغییر کند، ضروری است بدھی‌های 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.

۳۴. گاهی اوقات دولت ممکن است بازپرداخت بدھی‌های شرکت‌های دولتی یا مادرتخصصی و یا اوراق مشارکت دولت برای طرح‌های عمرانی را تحت شرایط خاصی تضمین کند. در این صورت اگر واحد مقروض نتواند بدھی خود را پردازد، ضامن، ملزم به پرداخت بدھی خواهد بود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ چنانچه واحد گزارشگر مشترکاً و متضامناً درقبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفاء شود باید عنوان بدھی احتمالی محسوب شود. ولی برای بخشی از تعهد که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن محتمل است، باید ذخیره شناسایی کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآورده اتکاپذیر انجام داد. به عبارتی در مواردی که ناتوانی قرض گیرنده در ایفای تعهداتش محتمل باشد، واحد گزارشگر باید بابت بدھی‌های 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 افشاری بدھی‌های احتمالی بر حسب مورد خواهد شد.

۳۵. هر گونه وجود نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی واحدهای گزارشگر، باید تحت عنوان بدھی بابت وجود نامشخص شناسایی و ثبت شود. پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از

تاریخ واریز، در صورتی که ماهیت این وجهه کماکان نامشخص باشد به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

۳۶. چک‌های بین راهی به چک‌های اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحدگزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و تحويل شده است و تا تاریخ تهیه‌ی 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، بدھی بابت چک‌های بین راهی شناسایی و ثبت می‌شود و مبالغ این چک‌ها به حساب خزانه منتقل و در صورت نیاز مسترد می‌شود.

۳۷. وجهه اضافه دریافتی به وجهه 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 ذیربظ و یا مقامات قضایی حاصل شود. شناسایی بدھی به اشخاص بابت وجهه اضافه دریافتی بر اساس مدارک مربوط انجام می‌شود.

۳۸. واحد گزارشگر ممکن است مطابق قوانین و مقررات مربوط، مبالغی را از افراد برای تحويل کالا و یا ارایه خدمات در آینده، دریافت کند. این مبالغ، پیش‌دریافت درآمد محسوب می‌شود و تا زمانی که کالا تحويل و یا خدمت مربوط ارایه نشده است تحت عنوان یک بدھی جاری در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. پیش‌دریافت‌هایی 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. **چانچه** پیش‌دریافت‌های ثبت نشده به عنوان بدھی، مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹۴ باشد، در مقابل حساب شناسایی اولیه بدھی‌ها شناسایی می‌شود. ضروری است به صورت مستمر وضعیت مانده پیش دریافت‌ها از نظر تحقق درآمد بررسی و تعديل گردد.

۳۹. 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 پیش‌دریافت درآمد در دوره وصول این منابع، شناسایی می‌شود.

۴. به هنگام دریافت اوراق بهادر موضع ماده (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور، بدھی بابت اوراق بهادر می باید بستانکار شود. در صورت انتقال موجودی اوراق بهادر از سال های قبل نیز باید معادل مبلغ آنها، در سال ۱۳۹۴ بدھی شناسایی شود.

۵. مبالغی که به عنوان سپرده از دیگران دریافت می شود، باید به عنوان بدھی ثبت و گزارش شوند. لازم است یک طبقه بندی مناسب از نوع و موضوع سپرده ها بر حسب سررسید تسویه در یادداشت های توضیحی افشا شود.

۶. طبق نظام حسابداری بخش عمومی به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار به عنوان تضمین، حساب بدھی بابت وجه الضمان جایگزین حساب ها و اسناد پرداختنی به پیمانکار می گردد. لازم است در یادداشت های توضیحی واحد گزارشگر، ماهیت آن به درستی افشا شود.

۷. حق بیمه، مالیات و سایر کسور تکلیفی که واحد های گزارشگر باید ظرف مدت مقرر به نهادها و سازمان های مربوط از جمله سازمان تامین اجتماعی و امور مالیاتی پردازند، بدھی جاری محسوب می شود.

۸. در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنیستگان و موظفين از طریق واحد گزارشگر انجام می شود. واحد گزارشگر می باید پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنیستگی و موظفين از سوی صندوق بازنیستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضا واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسؤول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنیستگان و موظفين بر عهده صندوق بازنیستگان مربوط می باشد. حساب های پرداختنی مربوط به حقوق و دستمزد از نوع بدھی های جاری هستند. لازم به توضیح است که حساب های پرداختنی شامل بدھی بابت کالا ها و خدمات دریافت شده ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه ازای آن توافق شده است.

۹. بدھی های 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 می کند، اغلب از نرخی استفاده می شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می شود، بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه، تسعیر می شود. 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.

۴۶. در هر دوره گزارشگری، بدھی‌های پولی ارزی با استفاده از نرخ تعییر در پایان دوره (تاریخ ترازنامه) تعییر می‌شوند. چنانچه مبلغ مربوط به بدھی پولی ارزی تا تاریخ تهیه صورت‌های مالی تعویه نشود باید در تاریخ گزارشگری مالی بر حسب نرخ ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی تعییر و گزارش گردد که غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تعویه بدھی پولی نیز غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تعویه یا تعییر بدھی پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تعییر ارز منظور و در صورت بستانکار بودن مانده آن، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدھکار باشد، این مبلغ باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی همان دوره شناسایی شود. در صورتی که مبلغ زیان تفاوت تبدیل طی دوره بیش از مانده بستانکار اول دوره حساب تفاوت تعییر ارز باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس و باقیمانده در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور می‌شود.

۴۷. 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، تعییر و به ریال گزارش نماید.

۴۸. بدھی‌های پولی و غیرپولی ارزی ایجاد شده در سال‌های 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 بدھی‌ها، نرخ تعییر تاریخ شناسایی است. در خصوص بدھی‌های ارزی غیرپولی سال‌های قبل، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات مربوط، بدھی‌های مذکور می‌باید به ارزش منصفانه ثبت شوند. ارزش منصفانه توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود.

۴۹. تعهدات اعتبارات اسنادی سال جاری و همچنین تعهدات اعتبارات اسنادی سال‌های قبل باید شناسایی و گزارش شوند.

۵۰. 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 بدھی‌ها 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 پرداختنی و یا اخذ وام‌های کوتاه مدت متنضم‌سود 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 بدھی نهفته است و در تاریخ سرسید مبلغ پرداختنی 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 ارایه شده است. به بیان دیگر می‌توان گفت که شخص وام گیرنده معادل ارزش فعلی بدھی، مبلغی را دریافت و یا به حساب‌های مربوط منظور می‌نماید. ارزش فعلی بدھی برابر است با ارزش اولیه یا اسمی اسناد پرداختنی یا بدھی طبق قرارداد به کسر سود تضمین شده یا تنزیل بدھی 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 بیفتد.

۵۱. 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 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.

۵۲. 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 اسناد پرداختنی 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 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. 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 پیش‌بینی می‌گردد. چنان‌چه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان پیش‌بینی شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را بر عهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان پیش‌بینی 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.

۵۴. در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر اطلاعات مربوط به جزئیات بدهی‌ها، نرخ سود، سرسید و وثیقه‌های تسهیلات (مطابق یادداشت ۲-۱۸ یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه) ارایه می‌شود.

۵۵. 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.

۵۶. در پاره‌ای شرایط در قراردادهای اعتباری و استقراض، این موضوع قید می‌شود که تخلف از شرایط، موجب حال شدن کل بدهی‌های بلند مدت باقی مانده 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 وجود استقراض شده از بانکها، نهادها یا اشخاص است. بدهی استقراضی می‌تواند در قالب وام، تسهیلات و یا اوراق بدهی باشد.

۵۷. 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، کالاهای و خدمات خریداری شده باید به قیمت نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان "هزینه مالی آتی" براساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت شود. هزینه مالی آتی (عنوان یک حساب کاهنده) از بدهی مربوط کسر و خالص آن در صورت وضعیت مالی ارایه می‌شود.

۵۸. طبق ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید بدهی‌های قطعی خود به اشخاصی نظر 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.

۵۹. 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 مابه التفاوت مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی از دولت و واحدهای گزارشگر دولتی و بدھی 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/فرابورس) است. اوراق اجاره در واقع نوعی اجاره از نوع تامین مالی اسلامی است. لذا باید در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر بدھکار مبلغ بدھی جایگزین شده با صکوک و شرایط آن افشا گردد. صکوک اجاره در حقیقت اوراق بهادری است که دارنده آن بصورت مشاع، مالک بخشی از دارایی است که منافع آن بر اساس قرارداد اجاره به مصرف کننده 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.

۶۰. طبق ماده (۶) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در شرایط خاص طبق این قانون برخی بدھی‌های شرکت‌های دولتی به بدھی دولت منتقل می‌شود. بدین ترتیب میزان سرمایه دولت در شرکت‌های مربوط، معادل مبالغ بدھی‌های انتقال یافته موضوع این ماده افزایش می‌یابد. این بدھی‌های جدید باید در مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی شناسایی و ثبت شود.

۶۱. اسناد خزانه عبارت است از اسناد بانام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسويه بدھی‌های 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 تسويه اسناد خزانه واگذار شده به طلبکاران، مجموع اسناد منتشره و واگذار شده در مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ثبت و در سایر دستگاه‌های اجرایی به حساب دریافتی بابت اعتبارات تخصیص یافته منظور می‌شود.

۶۲. 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.

۶۳. 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 وجود حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده می‌شود و واحد مزبور مسؤول تسویه اوراق دریافتی می‌باشد، این اوراق در دفاتر واحد گزارشگر به ارزش اسمی، به عنوان بدھی 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.

۶۴. هنگامی که اوراق مشارکت راساً توسط دولت منتشر و واحد گزارشگر دریافت کننده وجود حاصل از انتشار، مسؤول تسویه اوراق نمی‌باشد، این اوراق بایستی در مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی به ارزش اسمی، به عنوان بدھی بلند مدت و در واحدهای گزارشگر دریافت کننده وجود یا اوراق به عنوان دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته ثبت و ضمناً در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

۶۵. برای آن دسته از بدھی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت مربوط به سال‌های گذشته که واحد گزارشگر دریافت کننده وجود یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع اوراق در سراسر نمی‌باشد، بایستی پس از اخذ تاییدیه مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی، بدھی مربوط را حذف نماید و لذا حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص (تعديلات سالانه) تعديل نماید. اضافه می‌نماید اوراق مذکور باید در مرکز مدیریت بدھی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی ثبت شود.

۶۶. ارایه و افشاء بدھی‌ها، ذخایر و تعهدات احتمالی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر باید دارای حداقل اقلام 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، افشاری کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۶۷. در عمل بدھی‌های جاری براساس تاریخ سرسید گزارش می‌شوند. همان‌طور که در بخش‌های پیشین مطرح شد دوره‌های زمانی کوتاه برای تسویه بدھی‌ها که معمولاً کمتر از ۱ سال به طول می‌انجامد، موجب می‌شود که تفاوت قابل ملاحظه‌ای میان ارزش‌های فعلی و اسمی بدھی‌های 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.

۶۸. بدھی‌های 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 بدھی 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 بدھی‌های بلندمدت که طی یک سال از تاریخ صورت وضعیت مالی تسویه می‌شود به بخش بدھی‌های جاری (تحت عنوان حصه جاری بدھی‌های بلندمدت) انتقال می‌یابد.

۶۹. با توجه به تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و آینه‌نامه 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 بدھی‌ها و مطالبات، گزارشات خود را به موقع و با رعایت مفاد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۷۰. در راستای تقویت انصباط 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.

۷۱. 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) آین 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.

۷۲. این رهنمود ناظر بر روش‌های شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مرتبط با اقلام 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 الحق برشی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ماده (۴) آین نامه اجرایی تبصره فوق الذکر موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۵۱۹۹/ت ۵۲۵۳۴ - مورخ ۱۳۹۵/۲/۱۲ هیات محترم وزیران، تهیه و ابلاغ شده است و لذا برشی از اقلام 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 انصباط 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.

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 ر.ر.۰۰۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰ ر.ر.۰۰۰۰	هزینه استفاده از کالا و خدمات
۱۰۰ ر.ر.۰۰۰۰	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 ر.ر.۰۰۰۰	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
۱۰۰ ر.ر.۰۰۰۰	..... 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 ۱۱/۶/۱۳×۱۰۰ میلیون ریال برای مدت ۱ سال و با سود تضمین شده ۱۲٪ قابل پرداخت در سرسید 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 ر.ر.۰۰۰۰	..... بانک
۱۰۰ ر.ر.۰۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر باید سود تضمین شده تعلق گرفته به تسهیلات مالی طی دو ماه را تحت عنوان سود تضمین شده پرداختنی به صورت زیر محاسبه و ثبت نماید:

$$(100,000 \text{ ر.ر} \times 2 \times 12\%) = 2,120,000 \text{ ر.ر}$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
۲,۰۰۰,۰۰۰ ر.ر	سود تضمین شده پرداختنی	۲,۰۰۰,۰۰۰ ر.ر	هزینه اموال و دارایی	۱۳×۶/۱۲/۲۹

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 ر.ر	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۳×۷/۱۱/۱
		۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ر.ر	هزینه اموال و دارایی $(10/12\% \times 10,000,000 \text{ ر.ر})$	سود تضمین شده
		۲,۰۰۰,۰۰۰ ر.ر	سود تضمین شده پرداختنی	بابت ده ماه:
۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ر.ر	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 تأخیر در پرداخت حق بیمه کارکنان مشمول جریمه گردیده و حکم قانونی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال 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 ریال	سایر هزینه‌ها
۵۰,۰۰۰ ریال	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح		

در صورتی که اعتبار قابل مصرف مربوط یا وجهه سایر منابع واحد گزارشگر 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
		۵۰,۰۰۰ ریال	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
۵۰,۰۰۰ ریال	بانک پرداخت ...		
در صورتی که تامین از محل اعتبار قابل مصرف باشد، ثبت ذیل نیز انجام می‌شود:			
		۵۰,۰۰۰ ریال	اعتبار هزینه مصرف شده
۵۰,۰۰۰ ریال	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 وجهه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰ ریال	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
۵۰,۰۰۰ ریال	بانک ...		
		۵۰,۰۰۰ ریال	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰,۰۰۰ ریال	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمیعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به واحد گزارشگر ذیربسط، 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 توقيف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مكتوب خزانه یا خزانه معین استان به استناد بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحق برحی 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 فصل دوم و چهارم این نظام) در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	ساير هزينهها
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاري		
تعديل حساب‌های بودجه‌ای مربوط:			
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	اعتبار هزينه تخصيص یافته
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	اعتبار هزينه بابت پرداخت‌های غيرقطعی		
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمیعی برداشتی
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمیعی 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 دعوای حقوقی که علیه آن اقامه شده، با دو حالت احتمالی رویرو 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 برآورده 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:

$$60 = (0.4 \times 0.1 \times 200 + 0.5 \times 0.2 \times 100)$$

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 - دعاوی حقوقی:			
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر ذخایر	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها

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 ۲۱۳۰ ریال باشد. اگر مانده ایام مرخصی استفاده نشده تا آن تاریخ ۱۴۷ روز و ذخیره مرخصی وی ۲۸۷ ریال ۸۶۱۷ ریال باشد، به طور مثال اگر حداقل 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 می‌شود (لازم به ذکر است محاسبات و ثبت برای تمام کارکنان انجام می‌شود اما در اینجا برای سادگی بیشتر در مورد یک نفر انجام شده است):

$$2,130 \times 12 \times 156 / 360 = 11,080,992$$

بنابراین، مانده حساب ذخیره نسبت به مانده ابتدای سال 13×7 به شرح زیر تعديل می‌شود:

ذخیره مخصوص استفاده نشده	
۸۶۱۷ر۲۸۷	م اول 13×7
۲ر۴۶۳ر۷۰۵	
۱۱۰۸۰ر۹۹۲	م پایان 13×7

در این صورت در سال 13×7 بابت تعديل مانده حساب ذخیره در پایان سال 13×7 ثبت زیر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه مخصوص استفاده نشده:				
۲ر۴۶۳ر۷۰۵	ذخیره مخصوص استفاده نشده کارکنان		سایر هزینه‌ها	۱۳×۷/۱۲/۲۹

در زمان شناسایی ذخایر از جمله ذخیره هزینه‌های تحقق یافته، تامین اعتبار انجام نمی‌شود. چنانچه آقای الف در خرداد سال 13×7 کل مخصوص استفاده نشده (طلب تا پایان سال 13×6) خود را دریافت کرده باشد، ثبتهای زیر در دفاتر واحد گزارشگر در آن تاریخ انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
۸۶۱۷ر۲۸۷	اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸۶۱۷ر۲۸۷	اعتبار هزینه تامین شده	
۸۶۱۷ر۲۸۷		۸۶۱۷ر۲۸۷	ذخیره مخصوص استفاده نشده کارکنان	
۸۶۱۷ر۲۸۷	.....بانک			
۸۶۱۷ر۲۸۷	اعتبار هزینه تامین شده	۸۶۱۷ر۲۸۷	اعتبار هزینه مصرف شده	۱۳×۷/۳/۳۱

در این حالت در پایان سال تنها بابت ۹ روز سال 13×7 حساب ذخیره مانده خواهد داشت که برابر است با:

$$۶۳۹ر۲۸۸ = ۶۳۹ر۹۶۰ \times ۹ / ۳۶۰ \times ۱۲ \times ماه$$

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:				
		۶۳۹ر۲۸۸		سایر هزینه ها
۶۳۹ر۲۸۸	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان			۱۳×۷/۱۲/۲۹

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 پرداخت شده به کارکنان بازخرید شده به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۸۰ر۰۰۰۰۰۰		اعتبار هزینه تامین شده
۸۰ر۰۰۰۰۰۰	اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		۸۰ر۰۰۰۰۰۰		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۸۰ر۰۰۰۰۰۰	بانک پرداخت هزینه			
		۸۰ر۰۰۰۰۰۰		اعتبار هزینه مصرف شده
۸۰ر۰۰۰۰۰۰	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				
		۱۶۶ر۰۰۰۰۰۰	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۶۶ر۰۰۰۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان			

مثال (بند ۳۱):

اگر مبلغ قرارداد اجاره ماهانه ۱۰ میلیون ریال باشد، ذخیره این قرارداد زیانبار برابر $120 \times 10 = 1200$ ریال است و به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شود. بدیهی است در هنگام پرداخت خسارت ثبت‌های تامین اعتبار و مصرف اعتبار ضروری است:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه فسخ قرارداد اجاره			
		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	ساير ذخایر		

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 وجوده 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 ضمنیمه استناد خود نماید.

در زمان اطلاع از واریز وجوده نامشخص به حساب‌های واحد گزارشگر:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
۱۲,۴۲۳,۰۰۰	بدهی بابت وجوده نامشخص	۱۲,۴۲۳,۰۰۰	بانک

پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ دریافت، در صورتی که ماهیت این وجوده 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	بانک	۱۲,۴۲۳,۰۰۰	وجوده نامشخص انتقالی به خزانه

شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۳۴۵۷۲۳۵	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		۱۳۴۵۷۲۳۵	طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی
۱۳۴۵۷۲۳۵	بدھی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		
۱۳۴۵۷۲۳۵	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی		

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
		۱۰۰۰۰۰۰	بانک
۱۰۰۰۰۰۰	بدھی بابت چک‌های بین راهی		

به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰۰۰۰۰	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
۱۰۰۰۰۰۰	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 پیش‌دريافت درآمد به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال به شرح زیر در دفتر واحد ثبت می‌گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲۰۰۰	بانک پیش دریافت
۱۲۰۰۰	پیش‌دريافت درآمد		

به هنگام تحقق درآمد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲۰۰۰ر۰۰۰	پیش‌دربیافت درآمد
۱۲۰۰۰ر۰۰۰	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 سرسید آن یک ساله است. **همچنین، فرض می‌شود مخارج تأمین مالی قابل احتساب به بهای تمام شده دارایی باشد.** سایر اطلاعات به شرح زیر است:

نرخ دلار	
فروش	خرید
ریال	ریال
۹۲۷۹	۹۲۵۴
۹۲۹۵	۹۲۶۴
۹۴۹۵	۹۴۵۱

در تاریخ دریافت تسهیلات، از نرخ فروش ارز توسط بانک برای تسعیر بدھی ارزی استفاده می‌شود.

$$۲۳۰۰ر۰۰۰ \times ۹۲۷۹ = ۲۳۰۰ر۰۰۰ \times ۹۵۰۰ر۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۳۰۰ر۰۰۰	بانک...	۱۳۹۵/۱۲/۱
۲۳۰۰ر۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی			

در پایان دوره مالی هزینه مالی ابتدا باید براساس مبلغ ارزی محاسبه و سپس با توجه به نرخ دلار در پایان سال تسعیر می‌شود.

$$\text{هزینه تامین مالی بر حسب دلار} = ۱۲۰۰ر۰۰۰ \times ۱/۱۲ = ۱۲۰۵۰۰$$

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $116 \times 9 \times 500 = 5000$ ریال ۱۸۷ ریال ۲۹۵ هزینه تامین مالی بر حسب ریال

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۱۶ ریال ۱۸۷	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۱۶ ریال ۱۸۷	سود تضمین شده پرداختنی			

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 ریال	نرخ دلار	مبلغ بدهی به دلار	
۲۳ ریال ۱۹۷	۹ ریال ۲۷۹	۲ ریال ۵۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۱
(۲۳ ریال ۲۳۷)	۹ ریال ۲۹۵	۲ ریال ۵۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
<u>۴۰ ریال ۰۰۰</u>			زیان تسعیر بدهی ارزی

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۴۰ ریال ۰۰۰	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۴۰ ریال ۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت			

هنگام تسویه تسهیلات ارزی هزینه مالی بابت ۱۱ ماه باقی مانده از سال ۱۳۹۶، شناسایی می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار $137500 \times 11/12 \times 6\% = 45000$ ریال ۱۳۷۵۰۰ هزینه تامین مالی بر حسب دلار

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $137500 \times 9/495 = 30562$ ریال ۱۳۷۵۰۰ هزینه تامین مالی بر حسب ریال

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱ ریال ۳۰۵۶۲	دارایی در جریان تکمیل	
۱ ریال ۳۰۵۶۲	سود تضمین شده پرداختنی			۱۳۹۶/۱۲/۱

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، شناسایی می‌شود**.

ریال ۱۲۵۰۰ = ۹۴۹۵ - ۹۲۹۵ × ۲۵۰۰

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۵۰۰ ریال	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۶/۱۲/۱
۲۵۰۰ ریال	سود تضمین شده پرداختنی			

تا زمان تسویه به دلیل تغییر نرخ ارز مبلغ ریالی اصل تسهیلات مجدداً افزایش می‌یابد. افزایش بدهی در نتیجه افزایش نرخ دلار به حساب **تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی** منظور می‌شود.

زیان تسعیر $۹۴۹۵ - ۹۲۹۵ \times ۲۵۰۰ = ۵۰۰$ ریال

در پایان سال ۱۳۹۵ تسهیلات ارزی با نرخ ۹۲۹۵ ریال تسعیر شد و در زمان سررسید نرخ دلار به ۹۴۹۵ ریال افزایش یافته است.

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۵۰۰ ریال	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۵۰۰ ریال	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت			

نحوه ثبت تسویه اصل و فرع تسهیلات ارزی، به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۴۲۴ ریال	سود تضمین شده پرداختنی	
		۲۳۷۳۷ ریال	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	
۲۵۰۰ ریال	بانک ...			۱۳۹۶/۱۲/۱

در زمان تسویه در صورتی که به جای افزایش ارزش دلار، کاهش ارزش رخ دهد حساب **تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی** بستانکار 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

در صد 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	
		۸۵۰ر۰۰۰	بانک.....	
۸۵۰ر۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت			۱۳۹۵/۷/۱
		۱۰۲ر۰۰۰	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۰۲ر۰۰۰	سود تضمین شده پرداختنی			هزینه تامین مالی شش ماهه سال اول

$$\text{هزینه تامین مالی یک سال} = ۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲۴ = ۸۵۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{هزینه تامین مالی ۶ ماهه دوم سال} = ۱۰۲/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۵۱۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۰۴ر۰۰۰	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۹ الی ۱۳۹۶/۱۲/۲۹
۲۰۴ر۰۰۰	سود تضمین شده پرداختنی			هزینه تامین مالی سال‌های دوم تا چهارم

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۰۲ر۰۰۰	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۴۰۰/۷/۱ هزینه تامین مالی
۱۰۲ر۰۰۰	سود تضمین شده پرداختنی			شش ماهه اول سال پنجم

		۸۵۰,۰۰۰ریال	تسهیلات مالی دریافتی بلن مدت	۱۴۰۰/۷/۱
		۱,۰۲۰,۰۰۰ریال	سود تضمین شده پرداختنی	موعد سرسید اصل و فرع (پرداخت اصل تسهیلات و سود تضمین شده ۵ ساله)
۱,۰۷۰,۰۰۰ریال	بانک...			

در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلندمدت، 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 سرسید 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 آلتی را که ارزش روز آن 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 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.

$$\text{هزینه مالی آتی} = ۱۱۴,۵۰۰ - ۱۶۱,۵۰۰ = ۳۵,۰۰۰ ریال$$

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 نرخی است که اگر اقساط آتی براساس آن تنزیل شود، مبلغ تنزیل شده با مبلغ بدهی براساس قیمت نقدی برابر می‌شود.

$$۱۱۴,۵۰۰ = \text{عامل تنزیل} \times ۱۶۱,۵۰۰$$

$$\frac{۱۱۴,۵۰۰}{۱۶۱,۵۰۰} = \text{عامل تنزیل} = ۰,۷۲۸۳۲۳$$

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 دفتری بدھی	هزینه مالی	مبلغ قسط پرداخت شده	
۱۱۴ر۱۶۱۰۰۰	—	—	۱۳۹۴ سال
۸۱ر۲۸۵۷۷۲۵	۱۷ر۱۲۴۲۲۵	۵۰ر۰۰۰۰۰	پایان سال ۱۳۹۴
۴۳ر۴۷۸۵۸۴	۱۲ر۱۹۲۸۵۹	۵۰ر۰۰۰۰۰	پایان سال ۱۳۹۵
—	۶ر۵۲۱۴۱۶	۵۰ر۰۰۰۰۰	پایان سال ۱۳۹۶
	<u>۳۵ر۸۳۸۵۰۰</u>	<u>۱۵۰ر۰۰۰۰۰</u>	

۱۳۹۴ر۱۲۴۲۲۵ = ۱۱۴ر۱۶۱۰۰۰ × ۱۵٪
 ۱۳۹۵ر۱۹۲۸۵۷۷۲۵ = ۸۱ر۲۸۵۷۷۲۵ × ۱۵٪
 ۱۳۹۶ر۷۷۸۴۴۳ = ۴۳ر۴۷۸۵۸۴ × ۱۵٪

هزینه مالی سال ۱۳۹۶ در جدول گرد شده است.

نحوه ثبت رویدادهای بالا به شرح زیر است:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقنامه در هر سال:

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰ر۰۰۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۵۰ر۰۰۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است؛ حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌باشد 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		بدھکار		ماشین آلات ۱۳۹۴/۱/۱ ثبت خرید
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۳۴ر۱۶۱۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات	
		۳۵ر۸۳۸۵۰۰	هزینه مالی آتی	
۲۰ر۰۰۰۰۰	بانک...			
۱۵۰ر۰۰۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختنی			

			سایر هزینه‌ها	۱۳۹۴/۱۲/۲۹
۱۷ ر.۱۲۴ ر.۲۲۵	هزینه مالی آتی	۱۷ ر.۱۲۴ ر.۲۲۵		هزینه مالی سال اول بر اساس طبقه بندی اقتصادی
۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	بانک ...	۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	حساب‌ها و استناد پرداختی	پرداخت قسط اول
۱۲ ر.۱۹۲ ر.۸۵۹	هزینه مالی آتی	۱۲ ر.۱۹۲ ر.۸۵۹	سایر هزینه‌ها	هزینه مالی سال دوم ۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	بانک ...	۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	حساب‌ها و استناد پرداختی	پرداخت قسط دوم
۶ ر.۵۲۱ ر.۴۱۶	هزینه مالی آتی	۶ ر.۵۲۱ ر.۴۱۶	سایر هزینه‌ها	هزینه مالی سال سوم ۱۳۹۶/۱۲/۲۹
۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	بانک ...	۵۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰	حساب‌ها و استناد پرداختی	پرداخت قسط سوم

در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی با استناد پرداختی تهاتر می‌شود و خالص آن در سرفصل بدھی‌ها ارایه می‌گردد. برای مثال در پایان سال ۱۳۹۴ مبلغ بدھی برابر با ۸۱ ر.۲۸۵ ریال است، که حاصل مبلغ اسمی بدھی پس از کسر هزینه مالی آتی است.

مبلغ اسمی بدھی
هزینه مالی آتی مستهلک نشده
مبلغ دفتری بدھی

<u>۱۰۰ ر.۰۰۰ ر.۰۰۰</u>
<u>(۱۸ ر.۷۱۴ ر.۲۷۵)</u>
<u>۸۱ ر.۲۸۵ ر.۷۲۵</u>

روش ارزش فعلی که در مثال بالا تشریح شده است برای تمام بدھی‌های بلندمدت کاربرد دارد.

مثال (بند ۶۴):

وزارتخاره 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 طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوده حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود، ثبت‌های زیر در دفاتر انجام می‌شود:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

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 می‌شود. در صورتی که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت (مخارجی مانند تهیه طرح توجیهی، امیدنامه، هزینه تبلیغ و هزینه چاپ اوراق) طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوده حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی 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 فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجوده 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 می‌باشد 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 استقرار، 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 درحال وقوع باشد، و

ج. فعالیت‌های لازم برای آمدهسازی 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	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک ...		

۱۳۸۶/۷/۱

نرخ سود اوراق مشارکت به طور 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:

$$\frac{۳}{۱۲} \times ۱۷\% \times ۳۴/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۳۴ ر.۰۰۰.۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل
۳۴ ر.۰۰۰.۰۰۰	بانک...		

۱۳۸۶/۹/۳۰

		۳۴ ر.۰۰۰.۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل
۳۴ ر.۰۰۰.۰۰۰	بانک...		

۱۳۸۶/۱۲/۲۹

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 موردنظر تامین و پرداخت می شود.

نحوه ثبت سود علی الحساب در طول عمر اوراق مشارکت همانند ثبت های بالا است. در سرسید سود قطعی محاسبه می شود اگر بیشتر از سود علی الحساب باشد تفاوت آن به دارندگان اوراق مشارکت پرداخت می شود.

در سرسید 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 ر.۰۰۰.۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختنی
۸۰۰ ر.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 افشاری نمونه‌هایی از ذخایر مختلف در یک واحد گزارشگر است:

(ارقام به میلیون ریال)					
مانده پایان دوره	برگشت ذخیره استفاده شده	ذخیره استفاده شده	ذخیره ایجاد شده	مبلغ ابتدای دوره	شرح
۱۰۰۰	(۱۰۰)	(۸۰۰)	۹۰۰	۱۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۲۱۰۰	-	(۹۰۰)	۱۰۰۰	۲۰۰۰	ذخیره ...
۱۲۰۰	(۲۰۰)	(۱۰۰)	۵۰۰	۱۰۰۰	ذخیره ...
<u>۳۵۰۰</u>	-	<u>(۲۰۰۰)</u>	<u>۵۰۰</u>	<u>۵۰۰۰</u>	ذخیره ...
<u>۷۸۰۰</u>	<u>(۳۰۰)</u>	<u>(۳۰۸۰۰)</u>	<u>۲۹۰۰</u>	<u>۹۰۰۰</u>	جمع

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 افشاری اسناد تضمینی یک شرکت نشان داده شده است:

بدهی‌های احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی به شرح زیر است:

۱۳×۳/۱۲/۲۹	۱۳×۴/۱۲/۲۹	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۳۵۸۰۸۷۴	۱۰۶۰۴۶۷۱	اسناد تضمینی صادره به نفع بانک‌ها
<u>۷۲۷۸۰۸۵۹</u>	<u>۲۰۲۹۰۷۰۲</u>	اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌های بانکی صادره به نفع کارفرمایان و دیگران
<u>۸۶۳۷۰۷۳۳</u>	<u>۳۴۹۶۰۷۶۲</u>	جمع

پیوست ۵

نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی، واگذاری و
محاسبه استهلاک دارایی‌های دولت

مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیهی صورت‌های مالی بر اساس این استانداردها، ضروری است دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها و دارایی‌های نامشهود (موضوع استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۵، ۶ و ۷) با روش یکسانی، طبقه‌بندی و گزارش شوند. هدف این دستورالعمل ایجاد وحدت رویه واحدهای گزارشگر در شناسایی و گزارشگری دارایی‌های فوق می‌باشد.

هر یک از واحدهای گزارشگر برای شناخت دارایی‌ها ملزم به طراحی برنامه اجرایی در این خصوص می‌باشدند. این برنامه باید مطابق "نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی" (ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۲۹۰۷۰۷ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۵) و شامل مراحل زیر باشد:

- مستند سازی انواع دارایی‌های نگهداری شده توسط واحد گزارشگر (لیست کردن دارایی‌ها);
- ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه؛
- تعیین طبقات دارایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار خواهد گرفت؛
- تعیین رویه‌های حسابداری برای هر طبقه طبق استاندارد؛
- تعیین مانده افتتاحیه صحیح برای هر طبقه و
- استقرار سیستم‌ها برای پشتیبانی از الزامات مستمر حسابداری تعهدی.

دارایی

دارایی، منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد. یک منبع در صورتی دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود که دارای دو ویژگی باشد. نخست این که، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد و دوم این که، خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.

موجودی‌ها

الف) تعریف موجودی‌ها

بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۶، موجودی‌ها، دارایی‌هایی هستند که:

- ۱) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛
- ۲) به منظور ساخت محصول یا ارائهٔ خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛
- ۳) به منظور ساخت محصول یا ارائهٔ خدمات در فرآیند تولید قرار دارد و
- ۴) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

ب) طبقه‌بندی موجودی‌ها

در حالت کلی موجودی‌ها به چهار طبقه‌ی کلی زیر تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

۱. **موجودی ملزومات:** موجودی‌هایی که در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود، مانند: ملزومات اداری. لازم به ذکر است اموال مصرفی و اغلب اموال در حکم مصرفی، به عنوان موجودی ملزومات طبقه‌بندی می‌شوند. در ضمن اموال در حکم مصرفی می‌تواند با توجه به ماهیت آنها حسب مورد در سایر طبقات منعکس گردد. موجودی‌های مصرفی خریداری شده در یک فاکتور و از یک نوع که مبلغ تحصیل آن‌ها حداقل $\frac{1}{3}$ درصد (سه دهم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، می‌تواند مستقیماً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.
 ۲. **موجودی مواد:** موجودی‌هایی که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود. مانند مصالح نگهداری شده برای ساخت، بازسازی و تعمیر و ترمیم ساختمان
 ۳. **موجودی کالا:** موجودی‌هایی که برای فروش یا توزیع در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود. مانند: استناد رسمی دولتی، ذخایر استراتژیک و کالاهای نگهداری شده توسط سازمان‌های تنظیم کننده‌ی بازار و سایر کالاهایی که برای جامعه ماهیت ویژه دارند.
 ۴. **سایر موجودی‌ها:** موجودی‌هایی که قابل انعکاس در طبقات بالا نمی‌باشد. مانند: موجودی در راه، املاک نگهداری شده برای فروش و موجودی‌های مربوط به طرح طاهای موجودی طرح طاهای، خاص موسسه/اداره کل استاندارد می‌باشد. زمانی که موسسه/اداره کل استاندارد از محل منابع مربوط اقدام به خرید هرنوع دارایی اعم از مصرف شدنی (مثل مواد غذایی) و غیرمصرفی (مثل وسایل نقلیه) می‌نماید، مادامی که مورد آزمایش قرار نگرفته، در این حساب ثبت می‌گردد و پس از انجام آزمایش مربوط براساس این شیوه‌نامه و قوانین و مقررات اموال دولتی و اوراق بهادر نسبت به تعیین تکلیف آنها اقدام می‌شود.
- لازم به ذکر است کالاهایی که به غیر از این روند و از طرف اشخاص حقیقی و حقوقی برای آزمایش در اختیار موسسه/اداره کل استاندارد قرار می‌گیرد، به صورت انتظامی تحت عنوان موجودی‌های امنی گزارش می‌شود. املاک نگهداری شده برای فروش زمانی جزو موجودی‌ها طبقه‌بندی می‌شود که خرید و فروش املاک از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد گزارشگر باشد. از آنجایی که در بخش عمومی، فروش املاک نگهداری شده اصولاً جزو فعالیت اصلی واحد گزارشگر نیست، این گونه دارایی‌ها در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

ج) نحوه و زمان شناسایی اولیه موجودی‌ها

واحد گزارشگر مکلف است تمام موجودی‌های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ را به ارزش گروه کارشناسی منتخب آن واحد (خالص ارزش فروش یا در صورت عدم وجود، ارزش جایگزینی) و براساس برنامه زمان بندی مشخص شده در نقشه راه اجرایی کامل حسابداری تعهدی شناسایی نماید. گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی باید حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط باشد. بدیهی است طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۶ با عنوان موجودی‌ها، واحد گزارشگر مکلف است موجودی‌های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ را به بهای تمام شده (مربوط به عملیات مبادله‌ای) یا ارزش منصفانه (مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای) شناسایی نماید. به علاوه برای تسهیل در عملیات اجرایی، تنها در پایان هر دوره مالی رعایت قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش یا قاعده‌ی اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی بر اساس این استاندارد ضروری است.

دارایی‌های ثابت مشهود

الف) تعریف دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌هایی هستند که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد گزارشگر نگهداری می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد. یک طبقه از دارایی‌های ثابت مشهود، گروهی از دارایی‌ها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر می‌باشد. دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل شده که ارزش تحصیل آن‌ها کمتر از ۱/۵ درصد (یک و نیم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، در سرفصل موجودی‌ها طبقه بندی می‌شود.

ب) طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود

طبقه‌بندی این دسته از دارایی‌ها به شرح زیر است:

۱. اثاثه و منصوبات؛

۲. وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی؛

۳. ماشین آلات و تجهیزات؛

۴. ساختمان و مستحکم‌ثات؛

۵. زمین؛

۶. اقلام گرانبهای؛

۷. دارایی‌های زیستی؛

- ۸. وسایل و ادوات دریایی (مانند انواع کشتی، قایق و ...) ؛
 - ۹. وسایل و ادوات هوایی (مانند هواپیما، چرخبال و ...) ؛
 - ۱۰. جاده‌ها؛
 - ۱۱. تاسیسات؛
 - ۱۲. شبکه‌های توزیع و انتقال (برق، آب ، مخابرات و ...) ؛
 - ۱۳. سدها؛
 - ۱۴. میراث ملی؛
 - ۱۵. دارایی درجریان تکمیل؛
 - ۱۶. پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و
 - ۱۷. سایر دارایی‌های ثابت مشهود.
- اقلام گرانبهای میراث ملی**
- اقلام گرانبهای شامل جواهرات، سنگ‌ها و فلزات قیمتی (مانند طلا، نقره، الماس و...) و انواع تابلوهای نقاشی، مجسمه، کتب خطی و سایر آثار هنری به استثنای موارد زیر می‌باشد. بدینهی است این دسته از دارایی‌ها، قابل استهلاک نیستند.

- موارد استثنا شده از اقلام گرانبهای عبارتند از:
- اقلام گرانبهای خریداری شده از محل طرح طاهای ارائه شده توسط اشخاص حقیقی و حقوقی برای تست و آزمایش به موسسه/اداره کل استاندارد.
 - دارایی‌های میراث ملی موضوع بندهای ۵ لغایت ۷ استاندارد شماره ۵ بخش عمومی با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های نامشهود

(الف) تعریف دارایی‌های نامشهود

براساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های غیرپولی هستند که ماهیت عینی ندارند. معیار لازم برای تشخیص دارایی نامشهود، وجود یکی از شرایط زیر است:

الف) جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدھی مرتبط) از واحد گزارشگر جدا کرد؛ یا

ب) از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرف نظر از این که آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

ب) طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود

نمونه‌ای از طبقات دارایی‌های نامشهود به شرح زیر است:

- ۱) نرم‌افزار رایانه‌ای؛
- ۲) سرقفلی؛
- ۳) بانک‌های اطلاعاتی؛
- ۴) حق تالیف و اختراع؛
- ۵) حق امتیاز و فرانشیز؛
- ۶) دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد و
- ۷) سایر دارایی‌های نامشهود.

نحوه شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری، استهلاک دارایی‌ها و بهسازی در اموال استیجاری

۱- نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

تمامی دارایی‌های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ باید بر اساس استانداردهای حسابداری مربوط به «بهای تمام شده» شناسایی و گزارش شوند. ارزیابی و شناسایی دارایی‌های ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است (واحد گزارشگر امانت دهنده ملزم به شناسایی دارایی‌های امنی می‌باشد)، براساس طبقه‌های دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است.

شناسایی هر کدام از دارایی‌های ثابت مشهود براساس طبقه‌بندی آنها به شرح زیر است:

۱-۱- اثاثه و منصوبات، وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، ماشین‌آلات و تجهیزات، اقلام گرانبهای ذیستی، وسایل و ادوات دریایی (مثل انواع کشتی، قایق و...)، وسایل و ادوات هوایی (مثل هواپیما، چرخبال و...)، جاده‌ها، تأسیسات، شبکه‌های توزیع و انتقال (برق، آب، مخابرات و...) و سدها

با عنایت به اینکه استفاده از کارشناس رسمی و ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه‌ای، هزینه بر بوده و با در نظر گرفتن محدودیت منفعت و هزینه، ارزش گذاری دارایی‌ها براساس ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی (حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط) انجام می‌شود. چنانچه تاریخ تحصیل این دارایی‌ها قبل از سال ۱۳۸۸ باشد، ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی مبنای شناسایی قرار می‌گیرد و اگر تاریخ تحصیل آنها بعد از سال ۱۳۸۸ باشد:

الف) آن دسته از اموال و دارایی‌ها که مشمول نظام نوین اموال منقول دولت موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۱۲/۱۱/۸۷ می‌باشد، با همان ارزشی که درسامانه نظام نوین ثبت شده‌اند، ارزشیابی می‌گردد. لازم به ذکر است اموال و دارایی‌های ثبت شده درسامانه نظام نوین که لوح فشرده‌ی آنها به تأیید وزارت

امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان رسیده و منجر به کد رهگیری (اعلام وصول) شده‌اند، نیاز به ارزیابی مجدد ندارد.

ب) در خصوص سایر اموال و دارایی‌هایی که مشمول نظام نوین اموال دولت نمی‌باشند ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی ملاک عمل قرار می‌گیرد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است تمامی دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

۱-۲- ساختمان و مستحداثات، زمین، دارایی در جریان تکمیل

به منظور رعایت صرفه و صلاح دولت و تسهیل در شناسایی این دسته از دارایی‌های ثابت مشهود، تمامی دستگاه‌های اجرایی مکلفند ارزش روز اراضی و املاک (زمین، ساختمان و مستحداثات) تحصیل شده و یا در جریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ را براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب دستگاه، تعیین نمایند. بهای تمام شده این طبقه از دارایی‌ها که بعد از سال ۱۳۸۱ تحصیل و یا تکمیل شده‌اند، مشروط بر اینکه با ارزش روز دارایی تفاوت زیادی نداشته باشد، براساس مدارک و مستندات موجود و در صورت نبود و یا عدم تکافو یا اتكای اسناد و مدارک، براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب واحد گزارشگر تعیین خواهد شد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و یا ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

واحد گزارشگر می‌تواند نسبت به ارزیابی و شناسایی دارایی‌های تحصیل و یا ایجاد شده زودتر از موعد مقرر در بندهای فوق اقدام نماید. بدیهی است زمان محاسبه‌ی استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر، از تاریخ شناسایی و ثبت در دفاتر واحد گزارشگر می‌باشد.

۱-۳- میراث ملی

واحدهای گزارشگر می‌تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی‌ها اقدام نماید و در غیراین صورت افشاء آنها در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

۴- دارایی‌های نامشهود

دارایی‌های نامشهود می‌تواند براساس عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود براساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ انجام می‌شود. سرقفلی زمانی به عنوان دارایی نامشهود طبقه‌بندی می‌شود که حاصل از عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای باشد. لازم به

ذکر است براساس استاندارد یادشده، سرفصلی ایجاد شده در واحد گزارشگر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود. دارایی‌های نامشهود تحصیل و ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ براساس نظر گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی (حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط) شناسایی می‌شود. واحد گزارشگر مکلف است این دسته از دارایی‌ها را **مطابق برنامه زمانبندی نقشه راه اجرایی کامل حسابداری تعهدی** در حساب‌های مربوط ثبت نماید.

۲- برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌ها

فرآیند اجرا و قوانین و مقررات حاکم بر، برکناری دائمی و واگذاری دارایی با یکدیگر متفاوت می‌باشد. در این خصوص واحد گزارشگر ضمن رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی و با در نظر گرفتن موارد زیر، نسبت به برکناری دائمی دارایی‌ها و واگذاری آنها اقدام می‌نماید.

۱- برکناری دائمی دارایی‌ها

برکناری دائمی دارایی‌ها زمانی امکان پذیر است که دارایی مورد نظر مازاد وناباب، اسقاط یا حادثه دیده باشد. (دارایی نباب به دارایی گفته می‌شود که برای واحد گزارشگر قابلیت استفاده نداشته باشد) به منظور برکناری دائمی، واحد گزارشگر مکلف است حسب مورد ضمن استفاده از طبقه‌بندی صحیح دارایی‌ها نسبت به اخذ مجوزهای مربوط از وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان اقدام نماید.

۲- واگذاری دارایی‌ها

واحد گزارشگر می‌تواند بر اساس استاندارد شماره ۵ حسابداری بخش عمومی و در چارچوب قوانین و مقررات، اموال و دارایی‌های در اختیار را واگذار نماید. انتقال و فروش دارایی‌ها، مهمترین روش‌های واگذاری دارایی محسوب می‌شود.

الف) انتقال دارایی‌ها

یکی از روش‌های واگذاری، انتقال دارایی است. دارایی‌هایی که در راستای ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ به صورت امنی در اختیار سایر واحدها قرار می‌گیرد به عنوان انتقال دارایی‌ها موضوع بند های ۷۵ تا ۸۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ محسوب نمی‌شود. واگذاری اموال و دارایی‌های یک واحد گزارشگر به سایر واحدها در چارچوب قوانین و مقررات پس از اخذ مجوز قبلی از وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان، امکان‌پذیر می‌باشد.

ب) فروش دارایی‌ها

دارایی‌های قابل فروش از زمان تصمیم به فروش و اخذ مجوز مربوط، تغییر طبقه‌بندی داده و تحت سرفصل "سایر دارایی‌ها" انعکاس می‌یابد. این دارایی‌ها پس از تکمیل فرآیند فروش و اخذ مجوزهای مربوط، از صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر حذف می‌شود.

۳- استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

استهلاک عبارت است از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن. منظور از مبلغ استهلاک پذیر، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده است. یکی از موارد اساسی در محاسبه‌ی استهلاک دارایی‌ها، بهای تمام شده می‌باشد. در حالت کلی بهای تمام شده‌ی یک دارایی در برگیرنده قیمت خرید و تمام مخارج مستقیم، لازم و ضروری برای رساندن دارایی به مرحله بهره برداری می‌باشد. برای استهلاک دارایی‌های غیرجاری از روش خط مستقیم استفاده می‌شود.

در محاسبه‌ی استهلاک دارایی‌ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱. مأخذ محاسبه‌ی استهلاک، مبلغ استهلاک پذیر دارایی‌ها می‌باشد و ارزش باقیمانده (اسقاط) آن‌ها "صفر" در نظر گرفته می‌شود.
۲. محاسبه‌ی استهلاک زمانی شروع می‌شود که دارایی استهلاک پذیر آماده برای بهره‌برداری، در اختیار واحد مربوط قرار گیرد.
۳. استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر تا تاریخ برکناری دارایی، یعنی زمانی که دارایی مازاد و بلااستفاده گردد و یا برای واگذاری نگهداری می‌شود، ادامه می‌یابد.
۴. چنانچه تاریخ بهره‌برداری دارایی استهلاک پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد، ماه مزبور در محاسبه‌ی استهلاک منظور می‌شود و در غیر این صورت تاریخ بهره‌برداری، از ابتدای ماه بعد خواهد بود.
۵. شناسایی و ثبت استهلاک دارایی‌های امانی واگذار شده، با واحد گزارشگر امانت‌دهنده می‌باشد.
۶. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلك شود.
۷. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی، در زمان انجام مخارج به ارزش دفتری (بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاک انباسته آن) آن اضافه و طی عمر مفید باقی‌مانده دارایی، مستهلك می‌شود. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی‌های استهلاک پذیر پس از پایان عمر مفید دارایی، به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.
۸. بهای تمام شده بهسازی در اموال استیجاری به عنوان دارایی غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر، انعکاس می‌یابد. از آنجایی که مدت اجاره، دوره‌ی انتفاع و بهره‌برداری از دارایی را تعیین می‌کند،

واحد گزارشگر مکف است بهای تمام شده بهسازی را طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی – هر کدام که کوتاه‌تر است- به روش خط مستقیم مستهلاک نماید.

۹. استهلاک دارایی‌های اجاره سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر، بارعایت استانداردهای مربوط و مطابق این شیوه‌نامه محاسبه می‌شود.

۱۰. واحد گزارشگر مکلف است، دارایی‌های که مبلغ استهلاک‌پذیر آنها بطور کامل مستهلاک شده، تا زمان برکناری دائمی و واگذاری دارایی، بهای تمام شده و استهلاک ابانته دارایی را در حساب‌ها و دفاتر نگهداری نماید.

۱۱. واحد گزارشگر مکلف است در صورت عدم پیش‌بینی روش استهلاک دارایی‌ها در این شیوه‌نامه و یا اصلاح عمر مفید و سایر موارد مربوط به استهلاک دارایی‌ها، مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی- معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل (اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادر) جهت اقدام لازم اطلاع دهد.

۱۲. برای محاسبه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود از روش خط مستقیم استفاده می‌شود. جدول محاسبه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود بر اساس عمر مفید برآورده آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

روش استهلاک	دارایی‌های استهلاک‌پذیر
خط مستقیم (عمر مفید- سال)	
گروه اثاثه و منصوبات	
۳	انواع تبلت و گوشی تلفن همراه
۶	<p>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، تکشیر، زیراکس و نظایر آن، دستگاه‌های صدور کارت، تست اسکناس، اسکناس شمار، پرفراز 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، مایکروفون و نظایر آن، انواع اجاق گاز معمولی، انواع لوازم خانگی و لوازم آشپزخانه و صنایع وابسته، آبسرد کن، یخ‌ساز، آبگرمکن، پکیج، کولرهای آبی و نظایر آن و سایر اثاثه و منصوبات که روش استهلاک آنها در گروه‌های دیگر مشخص نشده است.</p> <p>توجه: انواع میز، صندلی و تخته کلاس‌های آموزشی در زمان استفاده به حساب هزینه منظور می‌شود.</p>

روش استهلاک	دارایی های استهلاک پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)	
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
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، وسایل و ادوات دریایی و هوایی	
۵	انواع دوچرخه‌ها و سه چرخه‌های غیرموتوری و نظایر آن
۶	بنزینی کاربراتوری
۸	بنزینی انژکتوری
۱۲	برقی
۱۰	دیزلی
۱۲	پایه گازسوز
۲۰	برقی
۱۵	انواع خودروی سواری (سواری، سواری کار، ون و استیشن)، پولرسان، آمبولانس و انواع اتوبوس‌های برون شهری
۱۰	دیزلی
۱۲	پایه گازسوز
۲۰	برقی
۱۵	پایه گازسوز
۱۴	بنزینی، دوگانه سوز و دیزلی
۲۲	انواع کامیونت با ظرفیت حداقل $\frac{3}{8}$ تن، کامیون، آتشنشانی، کشنده و نظایر آن
۱۰	انواع کامیون‌های مخصوص مواد معدنی و نظایر آن که صرفاً برای حمل و نقل مواد در داخل محوطه معدن فعالیت دارند و معمولاً در جاده‌های عمومی رفت و آمد نمی‌کنند.
۳۰	انواع قطار و ماشین‌آلات ریلی
۱۰	انواع قایق‌ها 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

روش استهلاک	دارایی های استهلاک پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)	
۲۰	انواع کشتی های نفتکش، کشتی های مسافربری، باری سردهخانه دار و نظایر آن
۱۰	انواع پاراگلایدر و نظایر آن
۲۵	انواع هوایپیمای 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
۸	انواع وسایل و تجهیزات بیمارستانی، اتاق عمل، دندانپزشکی و دامپزشکی، وسایل پزشکی و پاراکلینیکی شامل وسایل و تجهیزات مربوط به فیزیوتراپی، رادیولوژی، رادیوتراپی، آزمایشگاهی و نظایر آن
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 ، اینجی، سدسازی، جوشکاری و جوش زنی، اسکله سازی ، ماشین آلات 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، گریدلر، برف روب و سایر موارد مشابه آن ، انواع ماشین های چاپ، مرکب سازی، برش و حروف سازی و نظایر آن
ساختمان ها	
۳۰-۸۰	انواع ساختمان های با اسکلت بتونی با تمام کاربری ها
۲۵-۶۰	انواع ساختمان های با اسکلت فلزی با تمام کاربری ها
۱۵-۳۵	انواع ساختمان های آجری، بلوکی و سایر موارد مشابه با تمام کاربری ها
دارایی های زیستی	
۶	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. - انواع حیوانات برای اصلاح نژاد مانند گاو، بز، میش و ... انواع دام های شیری و حیوانات باغ وحش، حیوانات باری و مسابقه ای - مرغ های تخم گذار و شتر مرغ
۳	توجه: اسپرم فریز شده حیوانات جهت اصلاح نژاد، جزو موجودی ها طبقه بندی شده و به محض استفاده به هزینه منظور می شود.

روش استهلاک	دارایی‌های استهلاک پذیر
خط مستقیم (عمر مفید- سال)	
۱۰	گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می‌شود و قابل برداشت و استفاده در بیش از یک سال را دارند. - کلیه درختان و تاکستان‌های با بارمیوه یا مغز میوه - چمن طبیعی
۶	
دارایی‌های 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، ماشین‌های ویژه نظافت و گردگیر
۲۵	دریاچه مصنوعی
۲۰	استخر

۱۳. در راستای ایجاد وحدت رویه، واحدهای گزارشگر مکلف‌اند استهلاک محاسبه شده سال جاری و سال‌های

قبل را در دفاتر سال ۱۳۹۷ خود شناسایی نمایند. بدین منظور با در نظر گرفتن بندهای زیر برای شناسایی استهلاک سال جاری دارایی‌های مربوط، حساب هزینه بدھکار و حساب استهلاک انباشته بستانکار می‌شود. همچنین مطابق استاندارد شماره (۱۰) حسابداری بخش عمومی، برای شناسایی استهلاک سال‌های قبل دارایی‌های مربوط، حساب تعدادیات سنتوتی بدھکار و حساب استهلاک انباشته بستانکار می‌شود.

الف) ساختمان و مستجدثات تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴: استهلاک این اقلام از تاریخ ثبت در دفتر واحد گزارشگر، مطابق بند (۱۲) این پیوست محاسبه و عمر مفید برآورده آنها نمی‌تواند از حد اکثر عمر مفید تعیین شده برای این طبقه از دارایی‌ها در جدول فوق، بیشتر باشد.

ب) مبنای محاسبه استهلاک کلیه وسایل نقلیه زمینی و زیر زمینی که مشمول لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل‌های دولتی و فروش اتومبیل‌های زاید مصوب ۱۳۵۸ شورای انقلاب، تاریخ ساخت آنها خواهد بود.

پ) استهلاک مابقی دارایی‌های استهلاک پذیر به شرح زیر محاسبه می‌شود:

▪ استهلاک آن دسته از دارایی‌های متعلق به واحدهای گزارشگر که مشمول نظام نوین اموال منقول

غیر مصرفی موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۲ می‌باشد، از تاریخ

بهره‌برداری ثبت شده در سامانه نظام نوین اموال منقول غیر مصرفی خواهد بود.

- استهلاک دارایی های متعلق به واحدهای گزارشگر غیر مشمول نظام نوین یاد شده نیز بایستی از تاریخ ثبت در دفاتر محاسبه گردد. بدیهی است در این حالت نیز عمر مفید برآورده آنها نمیتواند از حد اکثر عمر مفید تعیین شده برای آن طبقه از دارایی ها در شیوه نامه مربوط، بیشتر باشد.

۴- بهسازی در اموال استیجاری

چنانچه واحد گزارشگر دارایی هایی را برای مدت طولانی اجاره نماید و برای استفاده و بهره برداری مطلوب تر از دارایی اجاره شده با رضایت موجر مخارج سرمایه ای (مانند دیوار کشی، پارکیشن بندی و ...) روی آن انجام دهد به این گونه مخارج اصطلاحاً بهسازی در اموال استیجاری گویند، که معمولاً در پایان مدت اجاره به موجر انتقال می یابد. با توجه به این که مبلغ پرداختی بابت بهسازی توسط واحد گزارشگر صورت می گیرد اما اجاره کننده (واحد گزارشگر) مالک آن نمی باشد و وی تنها حق استفاده از بهسازی اموال را در مدت اجاره دارد، بنابراین بهای تمام شده بهسازی اموال استیجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر در قالب دارایی های غیر جاری گزارش می شود. در صورتی که اجاره سرمایه ای باشد، مخارج بهسازی به حساب دارایی اجاره ای منظور می شود و چنانچه اجاره عملیاتی باشد، این مخارج به حساب سایر دارایی ها منظور می گردد.

ملاحظات با اهمیت

- ۱- در صورتی که برای تعیین مانده حساب موجودی ها در پایان دوره مالی انبار گردانی الزامی باشد، از دستورالعملی که متعاقباً اعلام خواهد شد برای این موضوع استفاده می شود.
- ۲- اطلاعات مربوط به دارایی هایی نظری ذخایر زیرزمینی، جنگل ها و مراتع و ... که تاکنون معیاری برای اندازه گیری آنها در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجویز نشده است، باید در یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشا گردد.
- ۳- واحدهای گزارشگر برای نگهداری موجودی ها می توانند از سیستم دائمی یا ادواری استفاده نمایند. در این راستا ارزیابی موجودی ها بر اساس روش های اولین وارد، میانگین موزون یا شناسایی ویژه انجام می شود.
- ۴- بهای تمام شده موجودی هایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاهای خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.
- ۵- با عنایت به محرمانه بودن اطلاعات مربوط به دارایی هایی نظری مهمات و تجهیزات نظامی، در این دستورالعمل مهمات و تجهیزات نظامی در قسمت "سایر دارایی های ثابت مشهود" طبقه بندی می شود. بنابراین عدم انعکاس آنها در صورت های مالی بنا به تشخیص مقام مجاز، رافع مسئولیت واحد گزارشگر در گزارشگری این طبقه از دارایی ها نخواهد بود.

پیوست ۶

حسابداری عاملین ذیحساب

در راستای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سوی عاملین ذیحساب (به عنوان جزیی از یک واحد گزارشگر) و به منظور ایجاد وحدت رویه در شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری رویدادهای مالی آنها، حسابداری عاملین ذیحساب در سه فصل با عنوانی حسابداری عملیات جاری، حسابداری عملیات سرمایه‌ای و حسابداری درآمدها تدوین گردیده است. ضمناً نحوه شناسایی رویدادهای مالی مرتبط با وجود سپرده حسب مورد در فصول اول و دوم این دستورالعمل پیش‌بینی شده است.

فهرست حساب‌های این مجموعه مشترک بوده و شناسایی و گزارشگری رویدادها به صورت واحد و یکپارچه انجام می‌شود. به علاوه عاملین ذیحساب می‌توانند برای تهیه گزارش داخلی خود از حساب‌های انتظامی و یا تفصیلی دیگری علاوه بر موارد مندرج در این دستورالعمل استفاده نمایند.

چنانچه واحد واگذار کننده تنخواه‌گردن پرداخت، مسئولیت نگهداری عملکرد بودجه‌ای مربوط به استفاده از تنخواه‌گردن پرداخت را به عامل ذیحساب تفویض نماید، عامل ذیحساب مربوط می‌تواند از حساب‌های بودجه‌ای مطابق نظام حسابداری بخش عمومی استفاده نماید؛ بدیهی است این موضوع رافع مسئولیت واحد واگذار کننده تنخواه‌گردن پرداخت در ثبت و نگهداری حساب‌های بودجه‌ای مربوط طبق نظام حسابداری بخش عمومی نخواهد بود. لازم به ذکر است، در صورتی که عامل ذیحساب یک واحد گزارشگر محسوب شود، اعمال ثبت‌های بودجه‌ای به نمایندگی از واحد گزارشگر دیگر توسط آن امکان‌پذیر نمی‌باشد. همچنین تمام اسناد و مدارک حسابداری عاملین ذیحساب با تایید ذیحساب یا مدیر مالی مربوط رسمیت یافته و در صورت تایید، نتایج آن در صورت‌های مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود.

تعاریف

عامل ذیحساب: بر اساس ماده (۳۶) قانون محاسبات عمومی کشور، عامل ذیحساب ماموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آئین نامه اجرایی این ماده معین شده به این سمت منصوب و انجام قسمتی از وظایف و مسئولیت‌های موضوع ماده (۳۱) این قانون توسط ذیحساب به او محول می‌شود. کارپردازان و واحدهای تدارکاتی و سایر ماموران و واحدهای دولتی مدام که به اقتضای طبع و ماهیت قانونی خود و یا ماموریت‌های محوله مجاز به دریافت تنخواه‌گردان پرداخت از ذیحساب می‌باشند از لحاظ مقررات مربوط به واریز تنخواه‌گردان دریافتی در حکم عامل ذیحساب محسوب می‌شوند.

تنخواه‌گردان پرداخت: برابر ماده (۲۷) قانون محاسبات عمومی کشور، وجهی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تایید وزیر یا رئیس موسسه و یا مقامات مجاز از طرف آنها برای انجام برخی از هزینه‌ها در اختیار واحدها و یا مامورینی که به موجب این قانون و آئین نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند، قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند.

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب	سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار	دادایه‌های جاری	
دارایه‌های جاری			
*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک و جووه سایر منابع	
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	موجودی نقد
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	به تفکیک واحد پولی	صندوق	
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌ها و استناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
*	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	
دارایه‌های غیرجاری			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایه‌های ثابت مشهود
*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
*	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 سرمایه‌ای	
*	به تفکیک اشخاص	جاری با واگذارنده تنخواه گردان	سایر دارایی‌ها
*	به تفکیک اشخاص	جاری بابت علی‌الحساب	
*	به تفکیک نوع پیش‌پرداخت و اشخاص	جاری بابت پیش‌پرداخت	
بدهی‌های جاری			
*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدھی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و استناد پرداختی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدھی به سایر واحدها	
*	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 استناد پرداختی	حساب‌ها و استناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
		بدھی به سایر واحدها	
*	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	بیمه‌پرداختی	سایر بدھی‌های جاری

ماهیت حساب	بسنانکار	سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار				
*	سایر بدھی‌های جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حق بازنیشستگی پرداختنی سایر کسور پرداختنی مالیات پرداختنی	سایر بدھی‌های جاری
*		به تفکیک اشخاص	جاری با واگذارنده تنخواه گردان	
*		به تفکیک اشخاص	جاری بابت علی الحساب	
*		به تفکیک نوع پیش پرداخت و اشخاص	جاری بابت پیش پرداخت	
		هزینه‌ها		
*		به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*	درآمدهای دولت	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شعاره 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)	درآمدهای دولت
*			تخفيقات و بخشودگی	
				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، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- علی الحساب بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- علی الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- علی الحساب 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، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- استاد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- استاد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک موضوع و اشخاص	حساب انتظامی- استاد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- استاد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان	طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- پیش پرداخت بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- پیش پرداخت بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	طرف حساب‌های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدھی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی- حساب‌ها و استاد پرداختنی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و استاد پرداختنی	طرف حساب‌های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بسنانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی/درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب انتظامی- منابع واریزی به مرکز	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- منابع واریزی به مرکز	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/اختصاصی/سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع سایر منابع (اشخاص) و وضعیت مطالبات	حساب انتظامی- حساب‌ها و استناد دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و استناد دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/اختصاصی/سایر)، سال، اشخاص، نوع سایرمنابع، و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب انتظامی- پیش‌دربیافت درآمد	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی- پیش‌دربیافت درآمد	طرف حساب‌های انتظامی

فصل اول

حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز تنخواه‌گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		بانک و جووه سایر منابع	
** حساب‌ها و استناد پرداختنی*			

دریافت تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می‌شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی "اشخاص" حساب‌ها و استناد پرداختنی، شخص واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت تعیین می‌شود. به منظور تسهیل تشخیص سطح معین حساب‌ها و استناد پرداختنی، از علامت‌های * و ** به ترتیب درمورد "بدهی" به واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت و "بدهی" به اشخاص ذینفع" استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): واگذاری پیش پرداخت‌ها

ثبت شماره (۲-۱): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری

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

بدیهی است به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۲-۲): به هنگام واگذاری پیش‌پرداخت به اشخاص با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	
** بانک و جووه سایر منابع			

ثبت شماره (۳): تنخواه‌گردان پرداخت

ثبت شماره (۳-۱): به هنگام واگذاری تنخواه‌گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
** بانک و جووه سایر منابع			

ثبت شماره (۲-۳): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردن 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 تکلیف اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعديل می‌شود.

ثبت شماره (۳-۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردن پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	تنخواه گردن پرداخت بابت عملیات جاری		
			حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	**	
			حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**	

ثبت شماره (۴-۳): در صورت واریز نقدی تنخواه گردن پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تنخواه گردن پرداخت بابت عملیات جاری		

ثبت شماره (۴): شناسایی موجودی‌ها

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

ثبت شماره (۵): 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 پرداختنی **		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۶): تسویه بدھی‌ها

ثبت شماره (۶-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدھی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی **
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک و جوہ سایر منابع		

ثبت شماره (۶-۲): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجه سپرده به حساب بانک دریافت وجه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	جاری بابت سپرده
**	بانک وجهه سایر منابع		

به میزان واریز وجه سپرده به حساب مزبور، حساب "جاری بابت سپرده" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۷): پرداخت بخشی از بدھی‌ها به عنوان علی‌الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و استناد پرداختنی **
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک وجهه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		

حساب انتظامی علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای و طرف حساب آن معادل مبلغ ناخالص علی‌الحساب مربوط ثبت می‌شود. به علاوه پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۶-۲) اعمال می‌شود. لازم به ذکر است، کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعد قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۸): پرداخت مابقی بدھی‌های مرتبط با علی‌الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و استناد پرداختنی **
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک وجهه سایر منابع		

		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۶-۲) اعمال می شود.

ثبت شماره (۹): ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه گردان پرداخت به واگذارنده آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - استاد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان
**	طرف حساب انتظامی - استاد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان		

پس از ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه گردان پرداخت به واگذارنده آن، ثبت فوق اعمال می شود. در صورت تایید این اسناد و مدارک توسط واگذارنده تنخواه گردان پرداخت، ثبت فوق تعديل می گردد. لازم به ذکر است در این دستورالعمل از تکرار ثبت فوق خودداری شده است. بدینهی است انجام ثبت فوق پس از ارسال اسناد و مدارک مربوط به واگذارنده تنخواه گردان الزامی می باشد.

ثبت شماره (۱۰): تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

ثبت شماره (۱۰-۱): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی * و یا
		**	سپرده های پرداختی
**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	جاری بابت سپرده		

		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

		***	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان
***	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان		

چنانچه عامل ذیحساب تعهدی مازاد بر تنخواه‌گردان دریافتی ایجاد نموده و مورد تایید قرار گیرد، حساب‌های مرتبط با آن نیز در ثبت فوق اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۰-۲): نگهداری حساب‌های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب‌های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
		***	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
		***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
		***	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی
***	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
***	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		
***	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
***	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واریز مانده تنخواه‌گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

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

ثبت شماره (۱۲): تسویه پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۲-۱): به هنگام منقضی شدن پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
***	جاری بابت پیش‌پرداخت	***	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها

ثبت شماره (۱۲-۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	جاری بابت پیش‌پرداخت
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۱۳): واریز نقدی پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۳-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک و جووه سایر منابع
**	جاری بابت پیش‌پرداخت		

ثبت شماره (۱۳-۲): پس از واریز وجود فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت پیش‌پرداخت
**	بانک و جووه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۱۴): تسویه علی الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۴-۱): پرداخت مابقی بدھی‌های مرتبط با علی الحساب دوره‌های قبل و تسویه آن

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی الحساب
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک و جوہ سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۶-۲) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۴-۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی **
		**	سپرده‌های پرداختنی
**	جاری بابت علی الحساب		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی علی الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۵-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز علی الحساب دوره‌های قبل

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک و جوہ سایر منابع
**	جاری بابت علی الحساب		

ثبت شماره (۱۵-۲): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی‌الحساب
**	بانک و جووه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری		

ثبت شماره (۱۶): تسویه بدھی دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۶-۱): به هنگام تسویه بدھی شناسایی شده در دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان
**	تنخواه‌گرдан پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بیمه‌پرداختنی		
**	مالیات‌پرداختنی		
**	سپرده‌های‌پرداختنی		
**	بانک و جووه سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه بدھی دوره‌های قبل نیز همانند ثبت شماره (۶-۲) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۶-۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی*
		**	سپرده‌های‌پرداختنی
**	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

فصل دوم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز تنخواه‌گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

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

دریافت تنخواه‌گردان رد وجود سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می‌شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی "اشخاص" حساب‌ها و اسناد پرداختنی، شخص و اگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت تعیین می‌شود.
به منظور تسهیل تشخیص سطح معین حساب‌ها و اسناد پرداختنی، از علامت‌های * و ** به ترتیب درمورد "بدهی" به و اگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت" و "بدهی به اشخاص ذینفع" استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد

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.

ثبت شماره (۳): پیش پرداخت‌ها

ثبت شماره (۱-۳): دریافت تضمین در قبال و اگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای

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

بدیهی است به هنگام مستهلک نمودن پیش پرداخت، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۲-۳): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	۱ پیش پرداخت مواد و کالا ^۱
**	بانک و جووه سایر منابع		

۱- در صورتی که موجودی‌ها 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 می‌شود.

ثبت شماره (۳-۳): واگذاری پیش‌پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص با رعایت قوانین و مقررات مربوط

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

ثبت شماره (۴): تنخواه گردان پرداخت

ثبت شماره (۱-۴): به هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک و جووه سایر منابع		

ثبت شماره (۴-۲): پس از 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 تکلیف اسناد و مدارک دریافتی مذکور، ثبت فوق تعديل می‌شود.

ثبت شماره (۴-۳): پس از تایید اسناد 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
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	پیش‌پرداخت 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	**	

ثبت شماره (۴-۴): در صورت واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	بنک و جوہ سایر منابع	**	
تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای			

ثبت شماره (۵): 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		

ثبت شماره (۶): 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 کاهش تضمین‌های دریافتی	
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

مبلغ دارایی در جریان تکمیل معادل ناخالص تعهدات تایید شده به علاوه مبلغ بیمه سهم کارفرما و مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد. ضمناً 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 طرح‌های آبرسانی، عامل ذیحساب باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید.

ثبت شماره (۷): شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود و 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 کاهش تضمین‌های دریافتی
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۸): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۸-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی**
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک و جووه سایر منابع		

چنانچه طبق قوانین و مقررات مربوط عامل ذیحساب 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.

ثبت شماره (۸-۲): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجوه سپرده به حساب بانک دریافت وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	جاری بابت سپرده
**	بانک و جووه سایر منابع		

لازم به ذکر است به میزان واریز وجوه سپرده به حساب مذبور، حساب "جاری بابت سپرده" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۹): پرداخت بخشی از بدھی‌ها به عنوان علی‌الحساب

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	حساب‌ها و استناد پرداختنی **
**	تخریج گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

حساب انتظامی علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای و طرف حساب آن معادل مبلغ ناخالص علی‌الحساب مربوط ثبت می‌شود. به علاوه پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۸-۲) اعمال می‌شود. لازم به ذکر است کسور قانونی باید متناسب با مبلغ پرداختی شناسایی و در موعود قانونی مقرر تسویه و پرداخت گردد.

ثبت شماره (۱۰): تسویه علی‌الحساب

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**		**	حساب‌ها و استناد پرداختنی **
**	تخریج گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۸-۲) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۱): به هنگام ارسال اسناد و مدارک به واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان
**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان		

پس از ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت به واگذارنده آن، ثبت فوق اعمال می‌شود. در صورت تایید این اسناد و مدارک توسط واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت فوق تعییل می‌گردد. لازم به ذکر است در این دستورالعمل از تکرار ثبت فوق خودداری شده است. بدیهی است انجام ثبت فوق پس از ارسال اسناد و مدارک مربوط به واگذارنده تنخواه‌گردان الزامی می‌باشد.

ثبت شماره (۱۲): تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

ثبت شماره (۱۲-۱): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی * و یا **
		**	سپرده‌های پرداختی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان
**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان		

چنانچه عامل ذیحساب تعهدی مزاد بر تنخواه‌گردان دریافتی ایجاد نموده و مورد تایید قرار گیرد، حساب‌های مرتبط با آن نیز در ثبت فوق اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۲-۲): نگهداری حساب‌های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب‌های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
		**	حساب انتظامی - حساب‌ها و استناد‌پرداختی
**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و استناد‌پرداختی		

ثبت شماره (۱۳): به هنگام واریز مانده تنخواه‌گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و استناد‌پرداختی*
**	بانک، وجوده سایر منابع		

ثبت شماره (۱۴): تسویه پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۴-۱): به هنگام منقضی شدن پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

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
**	جاری بابت پیش‌پرداخت		

ثبت شماره (۱۴-۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط و اگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		**	جاری بابت پیش‌پرداخت	
**	دارایی در جریان تکمیل			
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها			
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها			
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای			
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا	
**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی			

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۵-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		**	بانک و جووه سایر منابع	
**	جاری بابت پیش‌پرداخت			

ثبت شماره (۱۵-۲): پس از واریز وجود فوک به حساب و اگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		**	جاری بابت پیش‌پرداخت	
**	بانک و جووه سایر منابع			
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
**	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای			

		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۱۶): تسویه علی‌الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۶-۱): پرداخت مابقی بدھی‌های مرتبط با علی‌الحساب دوره‌های قبل و تسویه آن

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی‌الحساب
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک و جوہ سایر متابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۸) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۶-۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدھکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی **
		**	سپرده‌های پرداختنی
**	جاری بابت علی‌الحساب		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۷): واریز نقدی علی الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۷-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز علی الحساب دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	جاری بابت علی الحساب		

ثبت شماره (۱۷-۲): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی الحساب
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۱۸): تسویه بدھی دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱۸-۱): به هنگام تسویه بدھی دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه بدھی دوره‌های قبل نیز همانند ثبت شماره (۶-۲) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۸-۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی*
		**	سپرده‌های پرداختنی
**	جاری با واگذارنده تنخواه گردان		
**	جاری بابت سپرده		
			طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**	

فصل سوم

حسابداری در آمدها

ثبت شماره (۱): شناسایی مطالبات مرتبط با درآمدهای تحقق یافته به نمایندگی از واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و استناد دریافتی
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

به منظور شناسایی درآمدهای مزبور در دفاتر واحد گزارشگر، عاملین ذیحساب باید در پایان هر ماه گزارش مطالبات و درآمدهای تحقق یافته خود را به واحد مربوط ارسال نموده و پس از دریافت تاییدیه مبنی بر شناسایی این مطالبات و درآمدها در دفاتر واحد گزارشگر، نسبت به خارج نمودن حساب‌ها مطابق ثبت شماره (۴) این فصل اقدام نماید.

ثبت شماره (۲): در صورت ارایه تخفیف و بخشدگی به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تحفیقات و بخشدگی
**	حساب‌ها و استناد دریافتی		

ثبت شماره (۳): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات شناسایی شده به حساب واحد مربوط^۱

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	حساب‌ها و استناد دریافتی		
		**	حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز
**	طرف حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز		

چنانچه پیش از ارسال گزارش مطالبات مرتبط با درآمدهای تحقق یافته به واحد گزارشگر، اعلامیه بانکی واریز این مطالبات به حساب واحد گزارشگر دریافت شود، عاملین ذیحساب باید ثبت فوق را اعمال نمایند. به علاوه در صورتی که تحقق درآمد و واریز وجه آن به حساب واحد گزارشگر همزمان باشد، ثبت‌های شماره (۱) و (۲) اعمال در دفاتر عاملین ذیحساب شناسایی نمی‌شود و تنها حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز و طرف حساب آن طبق ثبت فوق اعمال حساب می‌گردد. لازم به ذکر است حساب انتظامی فوق در پایان سال مالی بسته خواهد شد.

^۱ رعایت الزامات مربوط به دستورالعمل موضوع ماده (۹۴) قانون برنامه پنجم توسعه، بند (ب) ماده (۱۷) قانون برنامه ششم توسعه و بند (الف) ماده (۲۰) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور درخصوص نگهداری حساب‌های متمرکز دولتی نزد بانک مرکزی و صدور شناسه پرداخت برای وصول هرگونه درآمد، توسط واحد مربوط ضروری می‌باشد.

ثبت شماره (۴): پس از ارسال گزارش مطالبات و درآمدهای تحقق یافته به واحد گزارشگر و دریافت تاییدیه مبنی بر شناسایی این مطالبات و درآمدها در دفاتر واحد مربوط

بسنانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		***	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	تخمینات و بخشودگی		
		**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی		

پس از شناسایی مطالبات و درآمدهای تحقق یافته در دفاتر واحد گزارشگر و دریافت تاییدیه آن، عاملین ذیحساب باید نسبت به خارج نمودن درآمدهای شناسایی شده و مطالبات مربوط به آن طبق ثبت فوق اقدام نموده و اطلاعات مربوط به این مطالبات را با استفاده از حساب انتظامی - حساب‌ها و استناد دریافتی و طرف حساب آن نگهداری نمایند.

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات مرتبط با حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافت‌شده به حساب واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
**	طرف حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز	**	حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز
**		**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی		

پس دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات ثبت شده تحت عنوان حساب انتظامی - حساب‌ها و استناد دریافتمنی و طرف حساب آن به حساب واحد گزارشگر، عاملین ذیحساب باید حساب انتظامی مزبور را از دفاتر خود خارج نموده و همزمان حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز و طرف حساب انتظامی آن را ثبت نمایند.

ثبت شماره (۶): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌دریافت درآمد به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد
**	طرف حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد		

در صورتی که منابعی پیش از احراز شرایط شناخت درآمد به حساب واحد گزارشگر واریز شود، این وجوده به عنوان بدھی در دفاتر واحد مربوط شناسایی می‌شود. از این رو به منظور شناسایی پیش‌دریافت درآمد در دفاتر واحد گزارشگر، عاملین ذیحساب باید پس از دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌دریافت درآمد به حساب واحد گزارشگر، اطلاعات مربوط به این موضوع را با استفاده از حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد و طرف حساب انتظامی آن نگهداری نموده و در پایان هر ماه گزارش پیش‌دریافت درآمد خود را به واحد مربوط ارسال نمایند.

ثبت شماره (۷): در صورت ارایه خدمات یا تحویل کالا و تحقق درآمد مرتبط با پیش‌دریافت درآمد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز
**	طرف حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز		
		**	طرف حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد
**	حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد		

به منظور شناسایی درآمدهای تحقق یافته مرتبط با پیش‌دریافت درآمد در دفاتر واحد گزارشگر، عاملین ذیحساب باید در پایان هر ماه گزارش میزان ارایه خدمات و تحویل کالاهای مرتبط با پیش‌دریافت درآمد خود را به واحد مربوط ارسال نمایند. از این رو پس از ارایه خدمات یا تحویل کالای مرتبط با پیش‌دریافت درآمد، عاملین ذیحساب باید حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد و طرف حساب انتظامی آن را از دفاتر خود خارج نموده و همزمان حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز و طرف حساب انتظامی آن را ثبت نمایند.

پیوست ۷

نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
(۱) حساب‌ها و اسناد پرداختنی		شناشی این حساب و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات ثبت شده، و ب) شناسایی و افشاری بدھی‌هایی که قبل از شناشی نشده است.				
(۲) حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی (حاصل از عملیات مبادله‌ای)		شناشی این حساب و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. همچنین شناشی ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و افشاری اطلاعات لازم درباره آن، حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ بایستی تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که در آن‌ها مطالبات ناشی از عملیات مبادله‌ای می‌تواند ایجاد گردد، ب) مشخص کردن زمینه‌هایی که مطالبات مربوط به آن شناشی نشده است، پ) تعیین میزان مطالبات شناشی نشده، ت) شناسایی و افشاء طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها، ث) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیت وصول مطالبات ثبت شده، و ج) شناشی و افشاری ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول لازم.				
(۳) سایر بدھی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر)		شناشی این حساب و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات ثبت شده، ب) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که بدھی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر) می‌توانند ایجاد گردد، پ) مشخص کردن زمینه‌هایی که بدھی‌های مربوط به آن شناشی نشده، و ت) شناشی و افشاری بدھی‌های شناشی نشده.				
(۴) بدھی‌های احتمالی		ارایه و افشاری اطلاعات در خصوص بدھی‌های احتمالی بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که بدھی احتمالی می‌تواند ایجاد گردد، ب) بررسی کیفیت و اطمینان حاصل نمودن از کامل بودن داده‌های موجود، پ) ارزیابی احتمال پرداخت‌های مربوط به ضمانت‌ها و سایر بدھی‌های احتمالی، و ت) رعایت الزامات استانداردهای حسابداری مربوط (افشاری بدھی‌های احتمالی و شناشی ذخیره در موارد لازم).				

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۵) سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	شناسایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و مستند کردن آن‌ها، و ب) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها.					
۶) سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها)	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که در آن‌ها ممکن است سایر دارایی‌های مالی ایجاد گردد، ب) بررسی کیفیت و کامل بودن داده‌های موجود، پ) مشخص کردن دارایی‌های مالی شناسایی نشده، و ت) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها) ثبت نشده.					
۷) دارایی‌های ثابت مشهود	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از زمین‌ها و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن زمین‌های شناسایی نشده، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری زمین‌های ثبت نشده، و ت) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					
۷-۱) زمین	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از تمام ساختمان‌ها و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن ساختمان‌های شناسایی نشده، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری ساختمان‌های شناسایی نشده، ت) انجام رسیدگی فیزیکی (شامل تحلیل شرایط) دارایی‌ها و تطبیق آن با حساب‌ها برای حصول اطمینان از ثبت همه ساختمان‌ها، ث) محاسبه، شناسایی و افشاری استهلاک ساختمان‌های ثبت شده، و ج) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					
۷-۲) ساختمان	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از تمام ساختمان‌ها و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن ساختمان‌های شناسایی نشده، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری ساختمان‌های شناسایی نشده، ت) انجام رسیدگی فیزیکی (شامل تحلیل شرایط) دارایی‌ها و تطبیق آن با حساب‌ها برای حصول اطمینان از ثبت همه ساختمان‌ها، ث) محاسبه، شناسایی و افشاری استهلاک ساختمان‌های ثبت شده، و ج) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
دارایی‌های زیربنایی اسکله، سد، و سایر جاده، پل، تونل، ۷-۳	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۲ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) بررسی داده‌ها و آمارهای موجود از دارایی‌های زیربنایی از نظر صحت و کامل بودن، ب) تهیه فهرستی از دارایی‌های زیربنایی و مستند کردن آن‌ها، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشاری دارایی‌های زیربنایی با توجه به اهمیت آن‌ها، و ت) محاسبه، شناسایی و افشاری استهلاک دارایی‌های شناسایی شده.					
۷-۴) سایر دارایی‌های ثابت مشهود	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از سایر دارایی‌های ثابت و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن دارایی‌های شناسایی نشده، پ) طبقه‌بندی دارایی‌های شناسایی نشده در صورت‌های مالی، ت) ارزش‌گذاری و شناسایی دارایی‌های ثبت نشده، ث) محاسبه و شناسایی استهلاک دارایی‌های ثبت شده، ج) انجام رسیدگی فیزیکی (شامل تحلیل شرایط) دارایی‌ها و تطبیق آن با حساب‌ها برای حصول اطمینان از شناسایی همه دارایی‌ها و طبقه‌بندی صحیح آن‌ها، و چ) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					
۸) دارایی‌های نامشهود	شناسایی این طبقه و افشاری اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از تمام دارایی‌های نامشهود و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده، پ) طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده، ت) ارزش‌گذاری و شناسایی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده، ث) ارزیابی معین یا نامعین بودن عمر مفید دارایی‌های نامشهود و در صورت لزوم تعیین عمر مفید آن‌ها، و چ) محاسبه، شناسایی و افشاری استهلاک.					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۹) موجودی‌ها	شناസایی این طبقه و افشای اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. از طرفی، لازم است تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش) در خصوص این طبقه حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از تمام موجودی‌ها، ب) مشخص کردن موجودی‌های شناಸایی نشده در صورت‌های مالی، پ) ارزش‌گذاری، شناಸایی و افشای موجودی‌های ثبت نشده، و ت) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					
۱۰) حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی (حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای)	شناناسایی این حساب و افشای اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. همچنین، شناناسایی ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و افشای اطلاعات لازم درباره آن حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱ بایستی تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که در آن‌ها مطالبات می‌تواند ایجاد گردد، ب) مشخص کردن زمینه‌هایی که مطالبات در آن‌ها شناناسایی نشده است، پ) تعیین سطح اهمیت مطالبات ثبت نشده و اولویت‌بندی شناناسایی آن‌ها، ت) تکمیل زیراختهای لازم برای دستیابی به داده‌های مورد نیاز برای شناناسایی مطالبات، ث) شناناسایی و افشای مطالبات شناناسایی نشده طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها (با توجه به اولویت‌های تعیین شده)، ج) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیت وصول مطالبات شناناسایی شده، و چ) شناناسایی و افشای ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول لازم.					
۱۱) اجاره‌ها						
۱۱-۱) اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای (در مواردی که دولت اجاره‌دهنده است)	شناناسایی اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای و افشای اطلاعات لازم درباره آن‌ها بایستی به ترتیب حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از قراردادهای اجاره، ب) طبقه‌بندی اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی، پ) شناناسایی و افشای اثرات اجاره‌های عملیاتی در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات و پیش‌دریافت‌ها)، ت) طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای، و ث) شناناسایی و افشای اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات).					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
(۱۱-۲) اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای (در مواردی که دولت اجاره‌کننده است)	شناسایی اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای و افشای اطلاعات لازم درباره آن‌ها بایستی به ترتیب حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از قراردادهای اجاره، ب) طبقه‌بندی اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی، و پ) شناسایی و اثرات اجاره‌های عملیاتی در صورت‌های مالی (از جمله پیش‌پرداخت‌ها، بدھی‌ها و هزینه‌های مربوط)، ت) طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای، ث) شناسایی و اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای در صورت‌های مالی (از جمله دارایی‌های اجاره‌ای و تعهدات مربوط)، و ج) محاسبه، شناسایی و اثبات استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای.					
(۱۲) مشارکت‌های عمومی - خصوصی	شناسایی این طبقه و افشای اطلاعات لازم درباره آن‌ها بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از قراردادهای مشارکت‌های عمومی - خصوصی و طبقه‌بندی آن‌ها، ب) شناسایی و اثرات دارایی‌ها و بدھی‌های مربوط به قراردادهای مشارکت‌های عمومی - خصوصی، و پ) محاسبه استهلاک دارایی‌های شناسایی شده.					
(۱۳) دارایی‌های میراث ملی	ارایه و افشای اطلاعات در خصوص دارایی‌های میراث ملی بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از دارایی‌های میراث ملی و مستندسازی آن‌ها، ب) مشخص کردن دارایی‌های میراث ملی دارای منافع یا خدمات، پ) ارزش‌گذاری و شناسایی دارایی‌های میراث ملی دارای منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه، و ت) افشای اطلاعات در خصوص همه دارایی‌های میراث ملی (اعم از شناسایی شده و شناسایی نشده).					
(۱۴) صورت‌های مالی تلفیقی در سطح گروه‌های گزارشگر	تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) مشارکت در تعیین گروه‌های گزارشگر، ب) فراهم کردن زیرساخت‌ها (از جمله سیستم‌ها و فرایندها برای کسب داده‌های لازم برای حذف مانده حساب‌ها و معاملات درون گروهی)، پ) تهیه صورت‌های مالی تجمعی به صورت آزمایشی (شامل واحدهای گزارشگر بخش عمومی تحت کنترل)، ت) تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به صورت آزمایشی (شامل تمامی واحدهای تحت کنترل)، ث) ارزیابی فرایندها و نتایج تلفیق، ج) تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مقدماتی، چ) بهبود کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی (حذف تمامی مانده حساب‌های فی مابین)، و ح) بهبود کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی (حذف تمامی معاملات درون گروهی).					

تصویر کلی از نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

مراحل اجرایی	فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
حسابداری تعهدی مقدماتی	حساب‌ها و اسناد پرداختنی و حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی (حاصل از عملیات مبادله‌ای)						
حسابداری تعهدی پیشرفته	سایر بدھی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر): بدھی‌های احتمالی: سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها)						
حسابداری تعهدی کامل	دارایی‌های ثابت مشهود: دارایی‌های نامشهود: موجودی‌ها: حساب‌ها و اسناد دریافت‌نی (حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای): اجاره‌ها: مشارکت‌های عمومی-خصوصی و دارایی‌های میراث ملی						
صورت‌های مالی تلفیقی	صورت‌های مالی تلفیقی در سطح گروه‌های گزارشگر						