بسمه تعالی

ذیحسابی و اداره کل امور مالی

اداره کل امور مالی

ذیحسابی

امور مالی

سلام علیکم

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور، به پیوست فایل **"نسخه سال ۱۴۰۱ نظام حسابداری بخش عمومی"** که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین شده و طی نامه شماره ۴۰۰۰۰/۳۱۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۶ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده است، برای اجرا ابلاغ می‌شود.

سید رحمت ا... اکرمی
خزانه‌دار کل کشور

آدرس: تهران، خیابان صور اسرافیل، ساختمان مرکزی وزارت امور اقتصادی و دارایی تلفن: ۳۹۹۰۹ کدپستی: ۱۱۱۴۹۴۳۶۶۱
www.mefa.ir

جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

دیوان محاسبات کشور

نظام حسابداری بخش عمومی

(نسخه سال ۱۴۰۱)

بسم الله الرحمن الرحیم

مه
سنا
شنا

فهرست مطالب :

فصل ۱	کلیات	۱
فصل ۲	حسابداری عملیات جاری	۲۲
فصل ۳	حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان	۵۴
فصل ۴	حسابداری عملیات سرمایه‌ای	۶۰
فصل ۵	حسابداری درآمدها	۹۷
فصل ۶	حسابداری وجوه سپرده	۱۰۶
فصل ۷	حسابداری موارد خاص	۱۱۱
پیوست ۱	نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی	۲۷۶
پیوست ۲	کدینگ حساب‌های کل و معین	۲۷۹
پیوست ۳	یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه	۲۸۷
پیوست ۴	شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی	۳۳۵
پیوست ۵	نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دایمی، واگذاری و محاسبه استهلاک دارایی‌های دولت	۳۷۸
پیوست ۶	حسابداری عاملین ذیحساب	۳۹۲
پیوست ۷	نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی	۴۲۴
پیوست ۸	نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و راهنمای تکمیل فرم‌های بودجه‌ای و کنترل آن با تراز حساب‌ها	۴۳۱
پیوست ۹	دستورالعمل حسابداری تهیه صورت های مالی تلفیقی	۴۹۳

فصل اول

کلیات

مقدمه

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

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر طبقه بندی 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 مبتنی بر عملکرد.

ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی

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

اجزای نظام حسابداری بخش عمومی به صورت یک زنجیره متصل به هم می‌باشند، لذا رعایت تمامی اجزا برای دستیابی به اهداف 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 ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود.

۵. **ارزش خالص:** عبارت است از ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های واحد گزارشگر.

۶. **درآمد:** عبارت است از افزایش در دارایی‌ها، کاهش در بدهی‌ها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

۷. **هزینه:** عبارت است از کاهش در دارایی‌ها، افزایش در بدهی‌ها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

ب– گزارشگری مالی بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی چهارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن، واحدهای گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چهارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کند. هدف استانداردهای مذکور تعیین مبنای ارایه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. علاوه بر صورت‌های مالی، واحدهای گزارشگر استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت بایستی فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را مطابق دستورالعمل ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۳۱۰۷۷ مورخ ۱۳۹۸/۷/۲ تهیه و ارایه نمایند.

پ– اهداف صورت‌های مالی

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

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

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

الف) دارایی‌ها، ب) بدهی‌ها، پ) ارزش خالص، ت) درآمدها، ث) هزینه‌ها، ج) سایر تغییرات در ارزش خالص،

چ) منابع، ح) مصارف و خ) وجوه دریافتی از طرف دولت.

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

ت– اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است :

۱) صورت وضعیت مالی؛

۲) صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

۳) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص؛

٤) 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 ۱۴×۲

دارایی‌ها	یادداشت	۱۴×۲/۱۲/۲۹	(تجدیدارایه‌شده) ۱۴×۱/۱۲/۲۹	بدهی‌ها و ارزش خالص	یادداشت	۱۴×۲/۱۲/۲۹	(تجدیدارایه‌شده) ۱۴×۱/۱۲/۲۹
		میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های جاری				**بدهی‌های جاری**			
موجودی نقد		.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای		.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای		.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای		.....	.....	حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت		.....	.....	پیش‌دریافت‌ها		.....	.....
موجودی‌ها		.....	.....	سایر بدهی‌های جاری		.....	.....
پیش‌پرداخت‌ها		.....	.....	جمع بدهی‌های جاری		.....	.....
سایر دارایی‌های جاری		.....	.....				
جمع دارایی‌های جاری		.....	.....	**بدهی‌های غیرجاری**			
دارایی‌های غیرجاری				حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت		.....	.....
دارایی‌های ثابت مشهود		.....	.....	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		.....	.....
دارایی‌های نامشهود		.....	.....	سایر بدهی‌های غیرجاری		.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت		.....	.....	جمع بدهی‌های غیرجاری		.....	.....
سایر دارایی‌های غیرجاری		.....	.....	**ارزش خالص**			
جمع دارایی‌های غیرجاری		.....	.....	ارزش خالص انباشته		.....	.....
				مازاد تجدید ارزیابی		.....	.....
				تفاوت تسعیر ارز		.....	.....
				جمع ارزش خالص		.....	.....
جمع دارایی‌ها		.....	.....	**جمع بدهی‌ها و ارزش خالص**		.....	.....

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

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴×۲

	یادداشت	سال ۱۴×۲		(تجدیدارایه‌شده)سال ۱۴×۱	
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدها					
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته		.....		.....	
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی		.....		.....	
کمک‌های بلاعوض دریافتی		.....		.....	
سایر درآمدها		.....		.....	
جمع			.....		.....
هزینه‌ها					
جبران خدمت کارکنان		.....		.....	
استفاده از کالاها و خدمات		.....		.....	
اموال و دارایی		.....		.....	
یارانه		.....		.....	
کمک‌های بلاعوض		.....		.....	
رفاه اجتماعی		.....		.....	
سایر هزینه‌ها		.....		.....	
مصرف سرمایه‌های ثابت		.....		.....	
جمع			(.....)		(.....)
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت					
مالیات و عوارض		.....		.....	
درآمد ناشی از کمک‌های اجتماعی		.....		.....	
درآمد حاصل از مالکیت دولت		.....		.....	
فروش کالا و خدمات		.....		.....	
جرایم و خسارات		.....		.....	
سایر		.....		.....	
جمع			.....		.....
وجوه ارسالی به خزانه			(.....)		(.....)
خالص تغییر در وضعیت مالی			.....		.....

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

ارزش خالص انباشته ابتدای سال		.....		.....	
تعدیلات سنواتی		.....		.....	
شناسایی اولیه		.....		.....	
ارزش خالص انباشته ابتدای سال – تعدیل شده		.....		.....	
خالص تغییر در وضعیت مالی		.....		.....	
تسویه بدهی‌ها– اوراق تسویه خزانه		.....		.....	
تسویه مطالبات – اوراق تسویه خزانه		(.....)		(.....)	
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		.....		.....	
دارایی‌های دریافتی		.....		.....	
دارایی‌های انتقالی		(.....)		(.....)	
ارزش خالص انباشته			.....		.....
مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال – تعدیل شده		.....		.....	
گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره		.....		.....	
مازاد تجدید ارزیابی			.....		.....
تفاوت تسعیر ارز ابتدای سال – تعدیل شده		.....		.....	
گردش تفاوت تسعیر ارز طی دوره		.....		.....	
تفاوت تسعیر ارز			.....		.....
ارزش خالص			.....		.....

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

واحد گزارشگر نمونه (عنوان واحد گزارشگر ... ردیف واحد گزارشگر ...)
صورت مقایسه بودجه و عملکرد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

	یادداشت	بودجه		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد
		اولیه	نهایی		
		ریال	ریال	ریال	ریال
منابع					
دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		...	...	...	...
دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های مالی		...	...	...	...
جمع منابع		...	...	...	...
مصارف					
هزینه‌های عمومی		(...)	(...)	(...)	(...)
هزینه‌های اختصاصی		(...)	(...)	(...)	(...)
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 لاینفک صورت‌های مالی است.

ساختار حساب‌ها

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

۱- حساب‌های اصلی

این حساب‌ها به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم به کار می‌روند. بر این اساس حساب‌های اصلی، آثار مالی رویدادها و تعهدات ایجاد شده در دفاتر مالی مربوط شناسایی، طبقه بندی و نگهداری می‌گردد. حساب‌های اصلی نیز بر حسب ماهیت، اهمیت 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.

صورت وضعیت مالی	**صورت تغییرات در وضعیت مالی**	**حساب‌های انتظامی**	**حساب‌های بودجه‌ای**

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

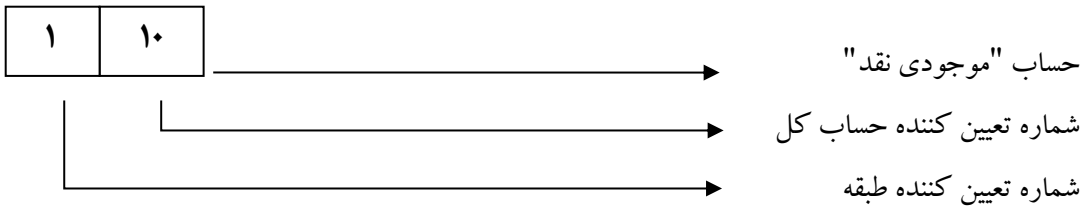
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویداهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** و فهرستی تحت عنوان **فهرست حساب‌های کل**، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های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

۳-۱) طبقه حساب‌ها

طبقه اصلی حساب ها را طبقه حساب‌ها تشکیل می دهد 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 .

۳-۲) 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:



هر حساب کل از یک یا چند حساب معین تشکیل شده است .

۳-۳) حساب‌های معین

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

۳-٤) عوامل هزینه و مراکز فعالیت

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه‌های هر یک از مراکز فعالیت اهمیت ویژه ای 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. تجمیع 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 مراکز 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

عنوان طبقه‌بندی حساب‌ها	حساب‌های کل	حساب‌های معین	حساب‌های تفصیلی

۱	دارایی‌ها
۲	بدهی‌ها
۳	ارزش خالص
۴	درآمدها
۵	درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
۶	هزینه‌ها
۷	وجوه ارسالی به خزانه
۸	حساب‌های انتظامی
۹	حساب‌های بودجه‌ای

۶۱۰	هزینه

۶۱۰۰۱	جبران خدمت کارکنان
۶۱۰۰۲	استفاده از کالاها و خدمات
۶۱۰۰۳	...

۶۱۰۰۱...	حقوق و دستمزد
۶۱۰۰۱...	فوق‌العاده‌ها و مزایا
۶۱۰۰۱...	...

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

۱ـ 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 صورت‌حساب نهایی در موعد قانونی مقرر به مراجع قانونی ذیربط 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.

دستگاه‌های اجرایی باید الزامات مندرج دردستورالعمل ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۱۳۱۰۷۷ مورخ ۱۳۹۸/۷/۲ موضوع **"نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای"** و **"راهنمای تکمیل فرم‌های بودجه‌ای و کنترل آن با تراز حساب‌ها"** را رعایت نمایند.

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

۴- بر اساس بخشنامه شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷، تعهدات فعلی مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار واحدهای گزارشگر بایستی با عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته (به تفکیک اشخاص) شناسایی و در صورت‌های مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر ابلاغ و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است، بر عهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد. چنانچه برابر قوانین و مقررات مربوط، در دوره‌های آتی امکان تامین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، حساب‌های مربوط (حسب مورد حساب **"ذخیره هزینه‌های تحقق یافته"** یا **"ذخیره تعهدات سرمایه‌ای"**) بر اساس رویه حسابداری مشابه با تسویه **"حساب‌ها و اسناد پرداختنی"** 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.

۸- یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید بر اساس الزامات افشای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه و ارایه گردد. لازم به ذکر است، یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه در پیوست (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- در صورتی که دارایی‌های تحصیل شده و بدهی‌های ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ شناسایی نشده باشد، به ترتیب از سرفصل حساب‌های "شناسایی اولیه دارایی‌ها" و "شناسایی اولیه بدهی‌ها" برای شناسایی آن‌ها استفاده می‌شود. به‌علاوه در صورتی که دارایی‌های تحصیل شده و بدهی‌های 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.

۱۱- در راستای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی (موضوع جزء (۲) بند (ب) ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه اجرایی مرتبط با آن)، کلیه منابع وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی (اعم از بودجه‌ای و غیر بودجه‌ای) بایستی بر اساس استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی و به صورت واحد گزارش شود.

۱۲- چنانچه دریافتی شرکت‌های دولتی بابت اعتبارات هزینه در دامنه بکارگیری استاندارد حسابداری شماره (۱۰) (واحدهای انتفاعی) با عنوان **"حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت"** قرار نگیرد، بر اساس بند (۸) بیانیه واحد گزارشگر (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی)، رویدادهای مربوط به این بخش از عملیات بایستی بر اساس استانداردها و نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر مربوط به منابع عمومی شناسایی شود.

۱۳- واحد گزارشگر به هنگام تغییر در رویه‌های حسابداری ناشی از تغییرات نظام حسابداری بخش عمومی بایستی الزامات مربوط در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) را رعایت نماید.

مه سنا شنا

فهرست حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف[1]) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای			
	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی[2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی			
اعتبار مصوب	اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای			
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته			
حـوالـــه‌هـا	حواله اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	حواله اعتبار سرمایه‌ای			
	حواله اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی			
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)		*
	کـنـتـرل اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای			
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ‌دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی			
	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ‌دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی			
اعـتـبـار انـتـقـالـی	اعتبار هزینه انـتـقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی			
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده			
	اعتبار هزینه انـتـقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی تامین شده			
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) ، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	*	
	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای		
	اعتبار هزینه انـتـقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی/ برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی			

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

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
	تنخواه گـردان پرداخت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[3])، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای			
	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	صـنـدوق	به تفکیک واحد پولی	*	
	حواله ارزی	به تفکیک سال و واحد پولی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	*	
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
	ذخیـره مـطـالـبـات مـشکـوک الـوصـول	به تفکیک سال		*
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخـواهی هزینه	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخـواهی سرمایه‌ای			
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای			
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	ودایـع	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 اسناد دریافتنی – حـوالـه قـیـر	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – سهمیه وکیوم باتوم			
	مـطالـبـات از خـزانـه	به تفکیک سال و موضوع مـطالـبـات	*	
	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده[4]	به تفکیک سال		*
	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی[5]	به تفکیک سال		*
	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	*	
	سـایـر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	*	
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
	ذخیـره مـطـالـبـات مـشکـوک الـوصـول[6]	به تفکیک سال		*
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها[7]	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال		*
	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	سایـر موجودی‌ها – اوراق بـهـادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
	سایـر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بـهـادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
پیش پرداخت‌ها	پیـش پـرداخـت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/اختصاصی/سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	پیش پـرداخت مواد و کالا			

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت و واحد پولی	*	
	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و واحد پولی	*	
	درآمد دوره‌های آتی[8]	به تفکیک سال و واحد پولی		*
سایر دارایی‌های جاری	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی‌مربوط و سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	به تفکیک طبقه‌دارایی مربوط و سال		*
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	استهلاک انباشته ...[9]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط		*
	دارایی اجاره‌ای	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی‌مربوط و سال	*	
	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	به تفکیک طبقه‌دارایی مربوط		*
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها[10]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	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		*	
	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
دارایی‌های نامشهود	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها[11]	به تفکیک سال	*	
	استهلاک انباشته ...	به تفکیک طبقه دارایی مربوط		*
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	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	*	
سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت و واحد پولی	*	
	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و واحد پولی	*	
	درآمد دوره‌های آتی	به تفکیک سال و واحد پولی		*
سایر دارایی‌های غیر جاری	مطالبات بلند مدت دولت	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی[12] و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی			
	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی[13]			
	هزینه مالی آتی[14]	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	*	
	اسناد خزانه پرداختنی[15]	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد		*
	حقوق و مزایای پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	بدهی به سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
	سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
	سپرده‌های پرداختنی ارزی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی		
	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی		*
	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	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		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	بدهی به سایر واحدها			
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار هزینه	—		*
	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	—		
	پیش‌دریافت درآمد	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه/طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	حق بازنشستگی پرداختنی			
	سایر کسور پرداختنی			
	مالیات پرداختنی			
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
	بدهی بابت وجوه نامشخص	به تفکیک سال		*
	بدهی بابت چک‌های بین راهی	به تفکیک سال و اشخاص		*
	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص		*
	بدهی بابت اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار		*
	بدهی بابت وجه‌الضمان	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
بدهی‌های غیرجاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	اوراق مشارکت پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت		*
	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
	تعهدات اوراق اجاره	به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره		*
	اوراق مرابحه پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه		*
	اوراق .....[16] پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسیدو مشخصات اوراق		*
	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص		*
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
سایر بدهی های غیرجاری	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
	سایر ذخایر	به تفکیک سال و اشخاص		*

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	—		*
	شناسایی اولیه دارایی‌ها	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته		*
	شناسایی اولیه بدهی‌ها	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	*	
	دارایی‌های انتقالی	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	*	
	دارایی‌های دریافتی	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص		*
	تسویه مطالبات–اسناد تسویه خزانه	به تفکیک اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	تسویه بدهی‌ها – اسناد تسویه خزانه	به تفکیک اشخاص		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات[۱۷]	*	*
	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*
	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	به تفکیک اقلام انتقال یافته		*
مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
تفاوت تسعیر ارز	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	—		*
	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	—		*
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت عملیات جاری	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)		*
	دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم			
	دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل			
	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا			
	دریافتی بابت وجوه یارانه			
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی سال قبل			
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	به تفکیک اشخاص، دولتی/ غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی		*
سایر درآمدها	دریافتی از محل سایر منابع	به تفکیک نوع سایر منابع		*
	دریافتی بابت خدمات ثبتی	به تفکیک اشخاص		*
	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	—		*
	محکوم به دولت	—		*
	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	به تفکیک اشخاص		*
	سایر درآمدهای واحد	به تفکیک موضوع درآمد		*
	سایر درآمدها – انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته		*

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمـــدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمدهای ناشی از کمک های اجتماعی، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	تـخـفـیـفـات و بـخـشـودگـی		*	
هزینه‌ها				
هـــزیـــنـــه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	*	
	سایر هزینه‌ها - انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	*	
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل قراردادها	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	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)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اوراق مرابحه	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اوراق مرابحه			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اوراق مشارکت	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی – بدهی‌های احتمالی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی – بدهی‌های احتمالی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

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

۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.

۲- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.

۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه‌گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه‌های سازمانی و .... .

۴- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می‌شود.

۵- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می‌شود.

۶- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به‌عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتنی محسوب می‌شود.

۷- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها به عنوان کاهنده حساب موجودی‌ها محسوب می‌شود.

۸- حساب درآمد دوره‌های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شود.

۹- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.

۱۰- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محسوب می‌شود.

۱۱- 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.

۱۲- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

۱۳- در صورتی‌که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت‌های مالی به عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

۱۴- حساب "هزینه مالی آتی" حسب مورد به عنوان کاهنده حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" محسوب می‌شود.

۱۵- منظور از سطح تفصیلی "سال" برای حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "هزینه مالی آتی"، سال سررسید این حساب‌ها است.

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

۱۷- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

فصل دوم

حسابداری عملیات جاری

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف[1]) و فصول اعتبار هزینه		*
	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی [2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه		*
اعتبار مصوب	اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار هزینه تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
حـوالـه‌هـا	حواله اعتبار هزینه	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	*	
	حواله اعتبار هزینه انـتقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار ابلاغی	اعتبار هزینه ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعـتبار انـتقـالـی	اعتبار هزینه انـتقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار هـزیـنـه	به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)		*
اعتبار تامین شده	اعتبار هزینه تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم) مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) ، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	*	
اعتبار مصرف شده	اعتبار هزینه مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) ، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	*	
	اعتبار هزینه انـتقـالـی مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	*	

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت هزینه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پرداخت اختصاصی			
	بانک وجوه سایر منابع			
	صندوق	به تفکیک واحد پولی	*	
	کارت هدیه	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[3])، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها[4]	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال		*
پیش پرداخت‌ها	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی [5] و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	سپرده های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار هزینه	—		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	مالیات پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
بدهی‌های غیرجاری				
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
سایر بدهی های غیرجاری	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	به تفکیک سال و اشخاص		*
	سایر ذخایر	به تفکیک سال و اشخاص		*

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

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

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

۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.

۲- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.

۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک های 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 بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

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

۲- حسابداری عملیات جاری

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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.

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

در صورتی‌که 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که 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.

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۳): انتقال وجوه مربوط به ابلاغ اعتبار (عمومی/ اختصاصی) به واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		بانک پرداخت هزینه / بانک پرداخت اختصاصی	**

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار، سهم هریک از واحدهای دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها منتقل و مراتب را به ذیحسابی دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار هزینه	**
بانک پرداخت هزینه / بانک پرداخت اختصاصی	**		
		سایر درآمدها- انتقالات	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان منابع دریافتی از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

با ابلاغ اعتبار و حواله، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده واریز و حداکثر تا ده روز قبل از پایان مهلت قانونی مصرف آن به حساب واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی، باید در موعد قانونی مقرر، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را بر اساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه آن را اخذ نماید تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت کند. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید و حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال کند.

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط، مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس، واحد ابلاغ و انتقال‌دهنده این وجوه باید حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" را بدهکار و حساب "بانک وجوه سایر منابع" را بستانکار نماید. از سوی دیگر، واحد دریافت‌کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع باید حساب "بانک وجوه سایر منابع" را بدهکار و حساب "سایر درآمدها - انتقالات" را بستانکار کند. بدیهی است، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

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

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

از محل اعتبار ابلاغی			
اعتبار هزینه تامین شده	**		
		اعتبار هزینه ابلاغی	**

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۷): واگذاری پیش‌پرداخت

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 (۲-۱۷): به هنگام واگذاری پیش‌پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت مقررات و ضوابط قانونی

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

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

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	**
		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) 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 قبلا 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 بدهکار 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. به‌علاوه 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. شایان ذکر است، واحد گزارشگر ارائه کننده خدمات، هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورتحساب صادر شده باشد.

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

ثبت شماره (۱۹): شناسایی هزینه‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	**
		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 قبلا تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش‌پرداخت) ثبت شود.

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

ثبت شماره (۲۰): تسویه بدهی‌ها

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

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

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

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

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

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲۱): پرداخت علی الحساب

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری[1]	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

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

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

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

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

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲۲): تسویه علی‌الحساب

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		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[1]	**
		اعتبار هزینه تامین شده	**

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت بابت عـملیات جـاری	**		
		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 تنخواه‌گردان پرداخت			
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیر قطعی در سطح تفصیلی حساب اعتبار هزینـه بابـت پرداخت‌های غیرقطعی تعدیل می‌شود.

در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه‌گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمـومی را بـرای واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت احراز نکند بلکه دارایی واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان پرداخت محسوب شـود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" بدهکار می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش پرداخت بابت عـملیات جـاری	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**

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

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

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

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

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

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

ج) در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه‌گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان پرداخت احراز کند و دارایی آن واحد محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "سایر درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲۶): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش‌پرداخت سال‌جاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**
به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه گردان‌پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
اعتبار هزینه تخصیص یافته	**		
اعتبار هزینه	**		
اعتبار هزینه ابلاغی	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**

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

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

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

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

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

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

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

مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، 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 هزینه نیز اصلاح و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه) برای اعمال در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه می‌شود. همچنین در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان شهریور ماه سال بعد رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه 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 (۳۱): در صورت ایجاد کسری در دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		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 صورتی‌که در منابع جاری واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب‌جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب‌جمعی می توان به ایجاد کسری در ابواب‌جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان‌پرداخت، 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 ابواب‌جمعی 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 صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار هزینه است.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- 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 ابواب‌جمعی در سال‌های پس از شناسایی آن

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

دفاتر واحد محکوم

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

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

مه سنا شنا

دفـاتـر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه تامین شده	**		
		اعتبار هزینه ابلاغی	**
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		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 سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

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

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

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

چنانچه کسری ابواب‌جمعی 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 صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره هزینه‌های تحقق یافته شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 هزینه سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

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

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

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

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

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

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

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

در صورتی‌که 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 تعدیل می‌گردد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

لازم به ذکر است در صورتیکه که واحدهای گزارشگر بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به "بدهی های احتمالی" باشند می بایست با استفاده از "حساب انتظامی- بدهی های احتمالی" در مقابل" طرف حساب انتظامی – بدهی های احتمالی" نسبت به ثبت آن در دفاتر خود اقدام نماید.

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

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

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

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

ثبت شماره (۴۳): شناسایی سایر ذخایر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 بدهی‌ها در سرفصل حساب سایر ذخایر شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۴۴): 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 (۱-۴۴): بستن حساب‌های مالی موقت

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

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

ثبت شماره (۲-۴۴): بستن حساب‌های مالی دایمی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 انباشته	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
		کارت هدیه	**
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**

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

ثبت شماره (۳-۴۴): بستن حساب‌های انتظامی

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

طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	**		
		حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	**
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	**		
		حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	**
طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۴-۴۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

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

ثبت شماره (۴۵): افتتاح حساب‌ها در ابتدای سال مالی

ثبت شماره (۱-۴۵): افتتاح حساب‌های مالی دایمی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
کارت هدیه	**		
تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	**		
		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 انباشته	**

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

ثبت شماره (۲-۴۵): افتتاح حساب‌های انتظامی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	**		
		طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	**

مه سنا شنا

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

ثبت شماره (۳-۴۵): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه	**		
اعتبار هزینه تخصیص یافته	**		
حواله اعتبار هزینه	**		
اعتبار هزینه ابلاغی	**		
اعتبار هزینه انتقالی	**		
اعتبار هزینه تامین شده	**		
اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	**		
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**		
اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	**		
کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه	**		
کسری ابواب‌جمعی 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 واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی باید به سطح تفصیلی سنواتی این حساب انتقال یابد.

ثبت شماره (۴۶): دریافت وجه بابت اعتبار هزینه سال قبل در دوره متمم

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

ثبت شماره (۴۷): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای اعتبار هزینه در پایان دوره متمم

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

ثبت شماره (۱-۴۷): در صورت وجود مجوز برای انتقال وجوه مصرف نشده اعتبار تخصیص یافته سال قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 (۲-۴۷): تعدیل حساب‌های بودجه‌ای با تفصیلی دوره متمم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	**
اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	**		
		اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه	**
کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	**		
		کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه	**
بودجه اعتبار هزینه	**		
		بودجه اعتبار هزینه انتقالی	**

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

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

ثبت شماره (۴۸): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

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

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

ثبت شماره (۴۹): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۵۰): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

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

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

ثبت شماره (۵۱): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحدگزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		تعدیلات 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 (۵۲): در صورتی‌که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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

بدیهی است ماهیت منابع وجوه ارسالی فوق در سطح تفصیلی 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 فوق‌العاده‌های 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 متبوع از محل وجوه دریافتی از خزانه پرداخت می‌شود.

به‌علاوه مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز در لیست حقوق یادشده با عنوان سایرکسور 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 فوق‌الاشاره 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، افشای موارد ذکر شده در بند (۲۲) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۱) با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته، ضروری است.

۲- سرفصل حساب ها

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

۳- حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

ثبت شماره (۱): به هنگام تایید لیست حقوق و فوق‌العاده‌های 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 برآورد شده است، از این رو اعتبار هزینه دستگاه اجرایی مربوط بایستی به میزان کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت مطابق لیست تایید شده افزایش یابد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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. در صورت تامین اعتبار لیست فوق از محل درآمدهای اختصاصی، در ثبت بودجه‌ای فوق حساب "اعتبار هزینه تامین شده" بدهکار و حساب "اعتبار هزینه" بستانکار می‌شود.

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 ذیربط، ثبت زیر در دفاتر اعمال می شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
بیمه پرداختنی	**		
حق بازنشستگی پرداختنی	**		
مالیات پرداختنی	**		
حقوق و مزایای پرداختنی	**		
		دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا[1]	**
به میزان پرداخت‌های قطعی خزانه بابت خالص حقوق و مزایای مستمر، مالیات، حق بیمه و کسور بازنشستگی، حساب‌های بودجه‌ای ذیل شناسایی می‌شود.			
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

۱- در صورت واریز موارد فوق از محل درآمدهای اختصاصی، در این ثبت حساب "دریافتی از محل درآمد اختصاصی" جایگزین حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" می‌شود.

ثبت شماره (۳): پرداخت سایر کسور و واریز منابع مرتبط با حقوق و مزایای مستمر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 وجوه به حساب آنان واریز می‌شود، تاییدیه اخذ نماید.

ثبت شماره (۴): بستن حساب‌ها

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

دریافـــتی از خـــــزانه بابت حقوق و مزایا	**		
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		هـزیـنـه‌هـا به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		وجـوه ارسـالـی بـابـت منـابـع عـمـومـی	**
		خالص تغییر در وضعیت مالی	**
خالص تغییر در وضعیت مالی	**		
		ارزش خـــالـــص انباشته	**

ثبت شماره (۵): در صورتی‌که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام شود، واحد گزارشگر بایستی پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضاء واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفا مسئول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگی مربوط می‌باشد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانک ...	**		
		سـایـر حـساب‌ها و اسـنـاد پـرداخـتنی	**

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

ثبت شماره (۲-۵): به هنگام پرداخت حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سـایـر حـساب‌ها و اسـنـاد پـرداخـتنی	**		
		بـانک ...	**

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

۱- سر فصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بـــودجـــه				
بودجه واحـد گـزارشـگـر	بودجه اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف[1]) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای		*
	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی[2]	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای		*
اعتبار مصوب	اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
اعتبار تخصیص یافته	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	به تفکیک منابع (سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
حـوالـه‌هـا	حواله اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
کـنـتـرل اعـتـبـار	کـنـتـرل اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح - پروژه و ردیف)		*
اعتبار ابلاغی	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
اعـتـبـار انـتـقـالـی	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار تامین شده	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی تامین شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اعتبار مصرف شده	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
	اعتبار سرمایه‌ای انـتـقـالـی مصرف شده	به تفکیک منابع {عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی (نوع پرداخت‌های غیرقطعی سنواتی)}، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی های سرمایه‌ای	*	
اسناد واخواهی شده	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
کسری ابواب جمعی	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	
	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	*	

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت سرمایه‌ای	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	*	
	بانک پرداخت اختصاصی			
	بانک وجوه سایر منابع			
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع[3])، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب‌جمعی سرمایه‌ای	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها[4]	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال		*
پیش پرداخت‌ها	پیش پرداخت مواد و کالا	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت و واحد پولی	*	
	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و واحد پولی	*	
	درآمد دوره‌های آتی[5]	به تفکیک سال و واحد پولی		*
سایر دارایی‌های جاری	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	استهلاک انباشته ...[6]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط		*
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها[7]	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
دارایی‌های نامشهود	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	استهلاک انباشته ...	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
	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	*	
سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	سرمایه گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت و واحد پولی	*	
	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک نوع و ماهیت و واحد پولی	*	
	درآمد دوره‌های آتی	به تفکیک سال و واحد پولی		*
سایر دارایی‌های غیرجاری	مطالبات بلند مدت دولت	به تفکیک سال و اشخاص	*	

مه سنا شنا

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی [8] و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	هزینه مالی آتی	به تفکیک سال و واحد پولی	*	
	سپرده های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	—		*
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	مالیات پرداختنی			
	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	به تفکیک سال و اشخاص		*
	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	—		*
	شناسایی اولیه دارایی‌ها [9]	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته		*
	شناسایی اولیه بدهی‌ها	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	*	
	دارایی‌های انتقالی	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	*	
	دارایی‌های دریافتی	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص		*
	تعدیلات سنواتی	به تفکیک موضوع تعدیلات [10]	*	*
	خالص تغییر در وضعیت مالی	—		*
مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی	به تفکیک طبقه دارایی مربوط و سال		*
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)		*
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم			
	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل			
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم			
	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی سال قبل			
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	به تفکیک اشخاص، دولتی/ غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی		*
سایر درآمدها	دریافتی از محل سایر منابع	به تفکیک نوع سایر منابع		*
	محکوم به دولت	—		*
	سایر درآمدهای واحد	به تفکیک موضوع درآمد		*
	سایر درآمدها - انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته		*
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	*	
	سایر هزینه‌ها - انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	*	

مه سنا شنا

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمـــدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل قراردادها	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

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

۱- عنوان ردیف در سطح حساب‌های تفصیلی شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی است.

۲- حساب‌های بودجه‌ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب‌های سنواتی (پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال‌های قبل (برای واحدهای دارای مجوز قانونی انتقال) است.

۳- آن بخش از منابعی که در بودجه واحد گزارشگر منظور نگردیده باشد، به عنوان سایر منابع در نظر گرفته می‌شود. از جمله هدایا و کمک های 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 درآمد دوره‌های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شود.

۶- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.

۷- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به عنوان کاهنده حساب دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود محسوب می‌شود.

۸- موضوع بدهی شامل تحویل کالا بدون قرارداد، تحویل کالا با قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) بدون قرارداد، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان‌های بین المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

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

۱۰- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری می‌باشد.

۲- حسابداری عملیات سرمایه‌ای

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

در صورتی‌که 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که 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.

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

لازم به ذکر است؛ دریافتی از محل سایر منابع به عنوان سایر درآمدهای واحد گزارشگر در صورت تغییرات دروضعیت مالی گزارش می‌شود. همچنین چنانچه واحد گزارشگر طرح تملک دارایی های سرمایه ای شرکت های دولتی وجوهی را از محل منابع داخلی شرکت به منظور اجرای طرح‌ها و پرژه های خود دریافت نماید می بایست به هنگام دریافت این وجوه حساب "بانک وجوه سایر منابع" را در مقابل حساب "سایرحساب‌ها و اسناد پرداختنی" اعمال حساب نماید. بدیهی است پس از تکمیل دارایی ایجاد شده به هنگام انتقال آن دارایی به منابع داخلی شرکت، حساب بدهی مورد نظر در مقابل دارایی مزبور از دفاتر آن واحد گزارشگر خارج می شود.

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

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

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

ثبت شماره (۱۳): انتقال وجوه مربوط به ابلاغ اعتبار (عمومی/ اختصاصی) به واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای / بانک پرداخت اختصاصی	**

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده اعتبار سهم هریک از واحدهای دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی را بر اساس موافقتنامه متبادله، به حساب بانک پرداخت مربوط آن‌ها حواله و مراتب را به ذیحسابی دستگاه اجرایی دریافت کننده اعتبار و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**
بانک پرداخت سرمایه‌ای / بانک پرداخت اختصاصی	**		
		سایر درآمدها- انتقالات	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان منابع دریافتی از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

با ابلاغ اعتبار و حواله، مسئولیت پاسخگویی منابع مربوط از واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده واریز و حداکثر تا ده روز قبل از پایان مهلت قانونی مصرف آن به حساب واحد گزارشگر ابلاغ‌گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی، باید در موعد قانونی مقرر، مانده وجوه مصرف نشده اعتبار مذکور را بر اساس مشخصات اعتباری به حساب مربوط نزد خزانه واریز و تاییدیه آن را اخذ نماید تا تعهدات پرداخت نشده از آن محل را در سال‌های بعد با رعایت مقررات مربوط پرداخت کند. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ‌دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت‌کننده اعتبار ابلاغی باید از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه‌ای فوق استفاده نماید و حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال کند.

برخی واحدهای گزارشگر (نظیر وزارت آموزش و پرورش و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور) بر اساس قوانین و مقررات مربوط، مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها می‌باشند. بر این اساس، واحد ابلاغ و انتقال‌دهنده این وجوه باید حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" را بدهکار و حساب "بانک وجوه سایر منابع" را بستانکار نماید. از سوی دیگر، واحد دریافت‌کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع باید حساب "بانک وجوه سایر منابع" را بدهکار و حساب "سایر درآمدها - انتقالات" را بستانکار کند. بدیهی است، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی فوق برای ابلاغ از محل وجوه سایر منابع موضوعیت ندارد.

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

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

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

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

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

از محل اعتبار اختصاصی			
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای	**
از محل اعتبار ابلاغی			
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**

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

ثبت شماره (۱۷): به هنگام انعقاد قرارداد

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

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود. ضمنا حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۱۸): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به عاملین ذیحساب طبق قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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. ضمنا رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای، شناسایی می‌گردد.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 (۲-۱۹): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای[1]	**		
پیش پرداخت مواد و کالا [2]	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه 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 صورتی‌که موجودی‌ها به‌طور 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 (۳-۱۹): پیش‌پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
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 قبلا 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 تعدیل گردد. در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیر قطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی تعدیل می‌شود.

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۱): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 و موجودی مصرف 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 قبلا 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 بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی 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 می‌یابد.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		پیش‌پرداخت 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	**

مه سنا شنا

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۳): تسویه بدهی‌ها

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۴): پرداخت علی الحساب

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بیمه پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**
		بانک پرداخت اختصاصی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای[1]	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۵): تسویه علی‌الحساب

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

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

مه سنا شنا

طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی[1]	**
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

۱- حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی به میزان علی‌الحساب تسویه شده ثبت می‌شود. به علاوه در صورت تسویه علی‌الحساب سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می‌گردد. لازم به ذکر است، در صورت تسویه 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 (۲-۲۵): به هنگام پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
هزینه مالی آتی[1]	**		
		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. بدهی مربوط پس از کسر هزینه مالی آتی، به ارزش فعلی در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌شود.

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

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

ثبت شماره (۲۷): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

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

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

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

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

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

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

الف) در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس الزام قوانین و مقررات مربوط

ثبت شماره (۱-۲۹): در صورتی‌که 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، واحدگزارشگر انتقال‌دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌های انتقالی[1]	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

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

ثبت شماره (۲-۲۹): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها 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 انباشته ابتدای سال اضافه می‌شود.

ب)در صورت انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس تشخیص واحد مربوط

ثبت شماره (۳-۲۹): در صورتی‌که واحد گزارشگر مجاز به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از انتقال دارایی مزبور، واحدگزارشگر انتقال‌دهنده، انتقال دارایی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها – انتقالات	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

ثبت شماره (۴-۲۹): باتوجه به مدارک مربوط، واحد گزارشگر دریافت‌کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می‌نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		سایر درآمدها – انتقالات	**

ثبت شماره (۳۰): انتقال دارایی‌های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۳۱): شناسایی اولیه دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		شناسایی اولیه دارایی‌ها [1]	**

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

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

ثبت شماره (۳۲): شناسایی اولیه بدهی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
شناسایی اولیه بدهی‌ها [1]	**		
		ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	**

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

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**

مه سنا شنا

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 بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

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

در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه‌گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت احراز نکند بلکه دارایی واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان پرداخت محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "سایر هزینه‌ها - انتقالات" بدهکار می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش‌پرداخت 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 وجوه مصرف نشده بابت تنخواه‌گردان پرداخت باید در موعد قانونی مقرر تسویه و به حساب واگذارکننده تنخواه‌گردان واریز شود.

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

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

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

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

ج) در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه‌گردان پرداخت ویژگی‌های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر دریافت‌کننده تنخواه‌گردان پرداخت احراز کند و دارایی آن واحد محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی‌های مزبور، حساب "سایر درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۳۶): شناسایی واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش‌پرداخت سال‌جاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
به میزان واریز نقدی پیش‌پرداخت و تنخواه گردان‌پرداخت 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه‌ای	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
دارایی در جریان تکمیل	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- 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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- 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

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

در صورتی‌که در منابع سرمایه‌ای واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب‌جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب‌جمعی می توان به ایجاد کسری در ابواب‌جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان‌پرداخت، 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 ابواب‌جمعی 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 صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. به علاوه در رویداد فوق، فرایند زمانی تعدیل سطح تفصیلی "منابع" حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای مشابه حساب اسناد واخواهی شده بابت اعتبار سرمایه‌ای است.

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
دارایی در جریان تکمیل	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- 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 ابواب‌جمعی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال دراصلاحیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

دفاتر واحد محکوم

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

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

دفاتر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		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 سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان باید طبق ثبت‌های مندرج در این فصل اعمال شود.

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

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

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

چنانچه کسری ابواب‌جمعی 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 صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. لازم به ذکر است به هنگام وقوع کسری ابواب جمعی برداشتی به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح، واحد گزارشگر باید تعهدات مرتبط با کسری ایجاد شده فوق را تحت عنوان ذخیره تعهدات سرمایه‌ای شناسایی نماید. بدیهی است در صورت تامین منابع لازم، تعهد فوق تسویه خواهد شد.

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

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

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

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

اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴۶): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		استهلاک انباشته ...	**

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

مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی بایستی برمبنایی سیستماتیک، طی عمر مفید آن تخصیص یافته و مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری گردد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود، در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد و چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. همچنین استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده و بهره‌برداری شروع می‌شود و تا تاریخ برکناری آن ادامه می‌یابد. بدیهی است برای ثبت فوق نیازی به تامین اعتبار نمی باشد.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)	**		
استهلاک انباشته ...	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
بانک ...	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (قدیم)	**
		بانک ...	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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

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

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

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

بدیهی است؛ سرک نقدی حسب مورد شناسایی می‌شود.

ثبت شماره(۴۸): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود در صورت استفاده از <u>روش بهای تمام شده</u>

ثبت شماره (۱-۴۸): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**

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

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود یا 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 به‌عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ بازیافتنی برآوردی کاهش داده شود.

ثبت شماره (۲-۴۸): شناسایی برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
		سایر درآمدهای واحد	**

افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی یک دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود که به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آن که شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، باید از طریق برگشت کاهش قبلی شناسایی شود. شایان ذکر است، مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

ثبت شماره (۴۹): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود در صورت استفاده از روش تجدید ارزیابی

ثبت شماره (۱-۴۹): شناسایی افزایش مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود درنتیجه تجدید ارزیابی

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

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

ثبت شماره (۲-۴۹): شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها در روش تجدید ارزیابی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مازاد تجدید ارزیابی	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**

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

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه 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 برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، دراین‌صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
استهلاک انباشته ...	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
مازاد تجدید ارزیابی	**		
		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	**

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

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

ثبت شماره (۵۱): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	**

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

موجودی‌ها (در پایان دوره) باید برمبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزشیابی و در صورت‌های مالی منعکس شود. بر این اساس، مبلغ کاهش ارزش موجودی‌ها ناشی از اعمال قاعده " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیان‌های مرتبط با موجودی‌ها را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیان‌های مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در ضمن، ارزشیابی موجودی‌ها برحسب اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش بایستی برای تک‌تک اقلام موجودی‌ها بصورت جداگانه انجام شود، درصورتی‌که 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 به‌دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به‌مبلغ بیشتری ارزیابی می‌گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد (درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی‌ها) یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

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

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

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

لازم به ذکر است، در صورتی که واحدهای گزارشگر بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به "بدهی‌های احتمالی" باشند بایستی با استفاده از "حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" در مقابل" طرف حساب انتظامی – بدهی‌های احتمالی" نسبت به ثبت آن در دفاتر خود اقدام نمایند.

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

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

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

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

ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		دارایـی‌هـای انتقـالـی	**
		شـنـاسـایـی اولـیـه بـدهـی‌ها	**

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسنـاد پـرداخـتـنی	**		
بـیـــمـــه پـــرداخـــــتنی	**		
مـــالـــیـــات پـــرداخـــتـــنـــی	**		
سـپـــرده پـــرداخـتـنـی	**		
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	**		
اسـتـهلاک انـبـاشـتـــه ...	**		
ذخـیـره کاهش ارزش مـوجـودی‌هـا	**		
ذخیره کـاهـش ارزش دارایـی‌ها	**		
ذخـیـره تـعـهدات سـرمـایـه‌ای	**		
مـازاد تـجـدیـد ارزیـابـی	**		
ارزش خـــالـــص انباشته	**		
		بـانـک پـــرداخـت سـرمـایـه‌ای	**
		بـانـک پـــرداخـت اختصاصی	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخـواهی سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جـمعی سرمایه‌ای	**
		دارایـــی در جـــریـان تـکـمـیـل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		سـرمـایـه‌گـذاری در شـرکـت‌هـا	**
		مـطالـبات بلنـد مـدت دولـت	**
		پـیـــش پـــرداخـت بـابـت عملیات سرمایه‌ای	**
		پـیـــش پـــرداخـت مـــواد و کالا	**
		هـزیـنـه مـالـی آتـی	**

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حسـاب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳-۵۴): بستن حساب‌های انتظامی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	**
طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۴-۵۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

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

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

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

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

در صورتی‌که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه‌گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه‌گردان‌پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حساب‌های دایمی شناسایی می‌شود.

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲-۵۵): افتتاح حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۳-۵۵): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

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

لازم به ذکر است حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده و حساب‌های بودجه‌ای با سطح تفصیلی دوره متمم در پایان سال بسته و در سال جدید افتتاح نمی‌شوند. به علاوه مبالغ مربوط به سطح تفصیلی سال جاری حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب‌جمعی 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

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

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

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

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

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

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

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

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

کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**		
		کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	**
بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت سرمایه‌ای	**		
بانک پرداخت اختصاصی	**		
بانک وجوه سایر منابع	**		
		پیش پرداخت 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 وجوه طبق قوانین و مقررات مربوط، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی نیز باید در مقابل حساب بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ثبت شود. بدیهی 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	**

بدیهی است در صورتی‌که دارایی در جریان تکمیل به بهره برداری رسیده باشد، بهای تمام شده دارایی مربوط تعدیل می‌شود.

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

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

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

فصل پنجم

حسابداری درآمـــدها

۱- مقدمه

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

هرگاه در ارتباط با درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای هزینه‌هایی تحمل شود، درآمد عبارت از جریان ورودی ناخالص منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه خواهد بود و هرگونه جریان خروجی مرتبط با منابع به عنوان هزینه یا دارایی، شناسایی می‌شود. همچنین، در خصوص درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای، به منظور رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه، درآمد و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود. برای مثال مبلغ دفتری موجودی‌های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به‌عنوان هزینه شناسایی شود. همچنین، واحـد گزارشگر ارائه کننده خدمات هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورتحساب صادر شده باشد.

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 به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

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

ب) مبلغ درآمد را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد،

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

ت) مخارجی که در ارتباط با ارایه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

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

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول[1]	به تفکیک سال		*
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	به تفکیک سال		*
	مطالبات از سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	بدهی به سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای				
پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت درآمد			
سایر بدهی‌های جاری	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	خالص تغییر در وضعیت مالی	ــــ		*
	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	به تفکیک اقلام انتقال یافته		*
درآمدها				
کمک‌های بلاعوض دریافتی	هدایا و کمک‌ها	به تفکیک اشخاص، دولتی/ غیردولتی و طبقه هدیه و کمک دریافتی		*
سایر درآمدها	سایر درآمدهای واحد	به تفکیک موضوع درآمد		*
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	تخفیفات و بخشودگی		*	
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	*	
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	
	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی			
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	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)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده			*

۱- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به‌عنوان کاهنده حساب‌ها و اسناد دریافتنی محسوب می‌شود.

۳- حسابداری درآمدها

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

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

به میزان وجوه واریزی واحدها به حساب خزانه بابت "سایر درآمدهای دستگاه‌ها و ردیف‌ها" مندرج در قانون بودجه سالانه، حساب انتظامی فوق افزایش می‌یابد. به‌علاوه، از آنجایی که منابع بودجه عمومی دولت (اعم از درآمدها، منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و واگذاری دارایی‌های مالی) در بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود، از تکرار ثبت فوق در سایر فصول (از جمله دستورالعمل‌های حسابداری اوراق مشارکت، اسناد خزانه اسلامی، تسهیلات مالی دریافتی، اوراق تسویه خزانه، اوراق مرابحه، تسویه و تهاتر دیون و تعهدات و بودجه جمعی- خرجی) خودداری گردیده و اعمال ثبت فوق برای منابع یادشده الزامی است.

ثبت شماره (۲): به هنگام تحقق درآمد

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

واحد گزارشگر، درآمد مرتبط با مالیات را زمانی شناسایی می‌کند که رویداد مشمول مالیات اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. همچنین به میزان مازاد درآمد اختصاصی انتقال یافته به حساب درآمد عمومی، حساب وجوه ارسالی بابت منابع عمومی بدهکار و حساب وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است، در خصوص وجوه مربوط به عوارض شهرداری که از طریق دولت وصول و به حساب واحد مربوط واریز می‌گردد، در ثبت فوق باید از حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" به جای حساب "درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" استفاده شود. به‌علاوه، در مواردی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مجاز به تحصیل دارایی‌های دیگری باشد، دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری و جایگزین دارایی‌های ثبت فوق می‌شود.

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور در ثبت فوق، حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدها ("کمک‌های بلاعوض دریافتی" یا "سایر درآمدها") جایگزین حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت ("درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط") می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تخفیفات و بخشودگی[1]	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

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

مه سنا شنا

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

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

در صورتی‌که هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول 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. به‌علاوه، بر اساس الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۴) و به منظور رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه، درآمد و هزینه‌های مرتبط با یک معامله یا رویداد به طور همزمان شناسایی می‌شود.

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۷): در صورت وصول مطالبات

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

در صورتی که بخشی از منابع محقق شده واحد گزارشگر وصول نشوند، مبلغ مذکور در سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتنی منظور خواهد شد. حساب‌ها و اسناد دریافتنی شامل حساب‌های دریافتنی(معادل مطالبات قابل وصول) و اسناد دریافتنی (معادل سفته و سایر وثیقه‌ها) می‌باشد. در صورت عدم تسویه مطالبات توسط اشخاص در موعد مقرر، حسب مورد وضعیت مطالبات بر اساس اسناد نزد صندوق، اسناد درجریان 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): به‌هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد

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

در صورتی‌که واحد گزارشگر منابعی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۹): به هنگام ارایه خدمات یا تحویل کالا توسط واحد گزارشگر و تحقق درآمد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش‌دریافت درآمد	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور در ثبت فوق، حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدها ("کمک‌های بلاعوض دریافتی" یا "سایر درآمدها") جایگزین حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت ("درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط") می‌شود.

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

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

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

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

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

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

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور در ثبت فوق، حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدها ("کمک‌های بلاعوض دریافتی" یا "سایر درآمدها") جایگزین حساب‌های کل مندرج در طبقه درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت ("درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط") می‌شود.

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

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

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

ثبت شماره (۱۴)

ثبت شماره (۱-۱۴): چنانچه در برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر سازمان ملی استاندارد ایران) بر اساس قوانین و مقررات مربوط، بهای ارایه خدمات یا فعالیت‌ها توسط واحد گزارشگر پیش 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.

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

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

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

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

چنانچه برای ارایه خدمات یا فعالیت‌های موردنظر، از محل وجوه دریافتی یادشده دارایی‌هایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارایه خدمات یا فعالیت موردنظر، به هنگام فروش دارایی‌های مربوط از ثبت شماره (۱۵) استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): شناسایی فروش دارایی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**
مازاد تجدید ارزیابی	**		
		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	**

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۷): بستن حساب‌ها

ثبت شماره(۱-۱۷): بستن حساب‌های موقت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
هدایا و کمک‌ها	**		
سایر درآمدهای واحد	**		
		تخفیفات و بخشودگی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		خالص تغییر در وضعیت مالی	**

خالص تغییر در وضعیت مالی	**		
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	**		
		ارزش خالص انباشته	**
طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	**		
		حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده	**

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

ثبت شماره(۲-۱۷): بستن حساب‌های دایمی

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

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حساب‌ها

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

فصل ششم

حسابداری وجوه سپرده

۱- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت وجوه سپرده	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک رد وجوه سپرده			
	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	مطالبات از خزانه	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	*	
	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده [1]	به تفکیک سال		*
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*

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

مه سنا شنا

۲- حسابداری وجوه سپرده

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

مه سنا شنا

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	**		
		بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**

ثبت شماره (۷): پس از استرداد سپرده یا دریافت اسناد و مدارک مربوط به استرداد سپرده از سوی عامل‌ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ســـپـــرده های پرداخـــــتنی	**		
		بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**
		تنخواه‌گردان رد وجـوه سپرده عاملین ذیحساب	**
در صورتی‌که استرداد سپرده‌های دریافتی از محل تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده انجام شود، ثبت ذیل نیز اعمال می‌شود.			
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	**		
		مـطالبـات از خـزانـه	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک رد وجـــوه سپـــرده	**		
		مـطالبـات از خـزانـه	**
ســـپـــرده های پرداخـــــتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ســـپـــرده های پرداخـــــتنی	**		
		دارایـــی در جـــریـان تـکـمـیـل	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط[1]	**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۰) : بستن حساب‌ها

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

افتتاح حساب‌ها

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

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

بخش	عناوین	صفحه
۱	حسابداری وجوه نامشخص	۱۱۲
۲	حسابداری وجوه چک‌های بین راهی	۱۱۵
۳	حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی	۱۱۸
۴	حسابداری وجوه اداره شده	۱۲۸
۵	حسابداری ودایع	۱۳۱
۶	حسابداری خانه‌های سازمانی	۱۳۳
۷	حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان	۱۳۶
۸	حسابداری واگذاری و استفاده از قیر	۱۴۰
۹	حسابداری اوراق مشارکت	۱۴۷
۱۰	حسابداری اسناد خزانه اسلامی	۱۵۵
۱۱	حسابداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۶۵
۱۲	حسابداری اوراق اجاره	۱۷۴
۱۳	حسابداری اوراق تسویه خزانه	۱۸۰
۱۴	حسابداری اوراق مرابحه	۱۸۵
۱۵	حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر	۱۹۱
۱۶	حسابداری اوراق بهادار	۱۹۴
۱۷	حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات	۱۹۷
۱۸	حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۲۰۱
۱۹	حسابداری وجوه یارانه	۲۰۵
۲۰	حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده	۲۰۸
۲۱	حسابداری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی	۲۱۴
۲۲	حسابداری تسعیر ارز	۲۱۷
۲۳	حسابداری دارایی‌های امانی	۲۲۲
۲۴	حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح	۲۲۶
۲۵	حسابداری وجوه حاصل ازفروش اراضی نیروهای مسلح	۲۲۸
۲۶	حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح	۲۳۰
۲۷	حسابداری بودجه جمعی- خرجی	۲۳۲
۲۸	حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم	۲۳۵
۲۹	حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور	۲۳۸
۳۰	حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت	۲۴۱
۳۱	حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی	۲۴۴
۳۲	حسابداری حواله ارزی	۲۵۴
۳۳	حسابداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی	۲۶۲
۳۴	حسابداری عملیات سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی به نمایندگی از دولت	۲۶۴
۳۵	حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت‌ها	۲۶۶
۳۶	حسابداری سرمایه گذاری بلندمدت در شرکت‌ها	۲۶۹

بخش اول

حسابداری وجوه نامشخص

۱- مقدمه

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

۴- حسابداری وجوه نامشخص

ثبت شماره (۱): شناسایی وجوه نامشخص واریز شده به حساب بانکی واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		بدهی بابت وجـــوه نامشـــخص	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مـطالبـات از خـزانـه	**		
		بـــانـــک ...	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		مـطالبـات از خـزانـه	**

ثبت شماره (۴): استرداد وجوه نامشخص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**		
		بـــانـــک ...	**

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**		
		بـــانـــک ...	**
		مـطالبـات از خـزانـه	**

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
مـطالبـات از خـزانـه	**		
		بدهی بابت وجـــوه نامشـخص	**

مه سنا شنا

بخش دوم

حسابداری وجوه چک‌های 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 مراجعه ذینفع به بانک عامل، بررسی محتوای صورت مغایرت بانکی و اطمینان از عدم وجود ارقام مشابه در صورت مغایرت بانکی ماه‌های گذشته و تایید گزارش بررسی‌ها و تحقیقات انجام شده توسط مقامات مجاز و ذیحساب و مدیر کل امور مالی، وجوه این قبیل چک‌ها را به خزانه واریز نماید.

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـک ...	**		
		بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مـطالبـات از خـزانـه	**		
		بـــانـک ...	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـک ...	**		
		مـطالبـات از خـزانـه	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**		
		بـــانـک ...	**

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**		
		بـــانـک ...	**
		مـطالبـات از خـزانـه	**

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـک ...	**		
مـطالبـات از خـزانـه	**		
		بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	**

مه سنا شنا

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

۱- مقدمه

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

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

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

۳- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع وصولی، حساب بانکی جداگانه‌ای طبق مقررات افتتاح می‌شود.

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	مطالبات از خزانه	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	*	
	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی[1]	به تفکیک سال		*
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	به تفکیک سال و اشخاص		*
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب / ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی بابت اعتبار			*

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

۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

الف) استرداد وجوه اضافه دریافتی 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 بدهی به اشخاص بر اساس اسناد و مدارک

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		بدهی 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 درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی 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 درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تعدیل مانده طلب از خزانه با دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی

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

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

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

ثبت شماره (۶): بستن حساب‌ها

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

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

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

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

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

لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		بانک دریافت	**

لازم به‌ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفا پس از انتقال وجوه 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 وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می‌شود.

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تعدیلات سنواتی	**		
		بدهی به اشخاص بابت وجوه 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 به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب تعدیلات سنواتی، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		تعدیلات سنواتی	**

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

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

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

لازم به‌ذکر است؛ استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباها واریز گردیده است، صرفا پس از انتقال وجوه 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 وجوه مورد استرداد را از حساب درآمد واحد مربوط به اشخاص ذینفع صادر می‌نماید. ثبت فوق نیز پس از دریافت اعلامیه خزانه مبنی بر رد وجوه اضافه دریافتی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۴): بستن حساب‌ها

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

ب) استرداد وجوه اضافه دریافتی از محل منابع اختصاصی وصولی

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		بدهی به اشخاص بابت وجوه 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 تعدیلات سنواتی بدهکار 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 وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

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

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

ثبت شماره (۳): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع ازمحل اعتبارات اختصاصی دریافتی

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

ثبت شماره (۴): بستن حساب‌ها

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

پ) استرداد وجوه اضافه دریافتی(موضوع مواد (۶۶) تا (۶۸) و هزینه انبارداری موضوع تبصره (۲) ماده (۴۵) قانون امور گمرکی) مربوط به گمرک جمهوری اسلامی ایران و گمرک استان ها

دفاتر گمرک جمهوری اسلامی ایران

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

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

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، گمرک ایران باید در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) مورد نظر را نیز در صورت تغییرات در وضعیت مالی تجدید ارایه کند. لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

درآمد حاصل از حقوق ورودی گمرک ایران در قانون بودجه کل کشور به صورت ملی پیش‌بینی شده است. واحد مزبور به هنگام تحقق درآمد حاصل از حقوق ورودی در گمرک استان، اقدام به شناسایی این درآمد می‌نماید. در صورت استرداد درآمدهای ملی در گمرک استان، اصلاح درآمدهای شناسایی شده در دفاتر گمرک ایران ضروری است. بر این اساس، گمرک استان باید نسبت به ارسال اسناد و مدارک لازم به گمرک ایران اقدام نماید.

ثبت شماره (۲): شناسایی طلب از خزانه بر اساس اسناد و مدارک

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
در صورتی که استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به درآمد سال جاری گمرک ایران باشد، حساب انتظامی زیر برای کنترل عملکرد درآمد پیش‌بینی شده بابت استرداد حقوق ورودی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای	**

در مواردی که مبلغ وصولی اضافه دریافتی مربوط به سال(های) قبل باشد، گمرک ایران 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) مورد نظر را نیز در صورت تغییرات در وضعیت مالی تجدید ارایه کند. به‌علاوه، در چنین حالتی ثبت انتظامی فوق اعمال نمی‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک پرداخت هزینه	**		
		مـطالبـات از خـزانـه	**
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۴): در زمان استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		بـانـک پرداخت هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۵): در صورت ابلاغ اعتبار تخصیص یافته گمرک ایران به گمرک استان

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

ثبت شماره (۶): به هنگام ارسال وجوه مربوط به حواله‌ها به گمرک استان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		بـانـک پرداخت هزینه	**
طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۷): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده گمرک استان به حساب گمرک ایران

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک پرداخت هزینه	**		
		بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**
اعتبار هـزینه تخصیص یافته	**		
		حــوالــه اعتبار هزینه	**
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۸): در صورت واگذاری تنخواه گردان پرداخت به گمرک استان طبق قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان پـرداخـت بابت عـملیات جـاری	**		
		بـانـک پرداخت هزینه	**
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از گمرک استان

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

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

ثبت شماره (۱۰): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت به حساب گمرک ایران

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت هزینه	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**
اعتبار هزینه تخصیص یافته	**		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**

ثبت شماره (۱۲): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده به حساب خزانه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی-کنترل منابع بودجه‌ای	**

ثبت شماره (۱۳): بستن حساب‌ها

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

دفاتر گمرک استان‌ها

ثبت شماره (۱): در صورت دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار و واریز وجوه ابلاغی به حساب گمرک استان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار هزینه	**
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**
بانک پرداخت هزینه	**		
		بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز مانده وجوه مصرف نشده به حساب گمرک ایران

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**
بودجه اعتبار هزینه	**		
		اعتبار هزینه ابلاغی	**

ثبت شماره (۴): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز وجوه تنخواه‌گردان پرداخت به حساب گمرک استان

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

ثبت شماره (۵): به هنگام استرداد وجوه اضافه دریافتی به اشخاص ذینفع از محل تنخواه‌گردان واگذار شده به گمرک استان

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

در زمان انتقال وجوه مصرف نشده تنخواه‌گردان مزبور به حساب ذیحسابی و اداره کل امور مالی گمرک ایران نیز ثبت فوق اعمال می‌شود.

بخش چهارم

حسابداری وجوه اداره شده

۱- تعریف مفاهیم

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

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک ...	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
دارایی‌های غیرجاری				
سایر دارایی‌ها[1]	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	به تفکیک سال، موسسه عامل/ اشخاص، مشخصات قرارداد و تسهیلات و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
وجوه ارسالی به خزانه				
وجوه ارسالی به خزانه	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)	*	

۱- **در صورتی‌که ماهیت وجوه اداره شده مربوط بلندمدت نباشد، در حساب‌ها و اسناد دریافتنی 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 می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	**		
		بـــانـــک ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، وجوه یادشده به‌صورت کمک بلاعوض از سوی موسسه عامل به اشخاص واگذار گردد و یا به عنوان یارانه سود تسهیلات در نظر گرفته شود، پس از دریافت گزارش عملکرد و اطلاعات مرتبط با این وجوه از موسسه یادشده و به میزان تسهیلات پرداخت شده و یا یارانه مزبور، حساب "هزینه کمک‌های بلاعوض" بدهکار و حساب "تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت" بستانکار می‌شود. لازم به ذکر است، در صورتی‌که 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 دریافتنی 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب ها و اسناد دریافتنی	**		
		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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	**
		حساب ها و اسناد دریافتنی	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط[1]	**

۱- در صورت عدم شناسایی ثبت شماره (۲) بر اساس گزارش عملکرد ارایه شده هر دوره از سوی موسسه عامل، درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت شناسایی می‌شود.

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

بخش پنجم

حسابداری ودایع

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

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

۳- حسابداری ودایع

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ودایـــع	**		
		بـــانـــک ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

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

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک ...	**		
		ودایـــع	**
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		بـــانـــک ...	**

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

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

بخش ششم

حسابداری خانه‌های سازمانی

۱- مقدمه

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

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط[1]/ سایر درآمدهای واحد[2]	**

۱- چنانچه وجوه حاصل از خانه‌های سازمانی به نمایندگی از دولت وصول شود و باعث افزایش ارزش خالص واحد گزارشگر نشود، بایستی از حساب "سایر درآمدها" در طبقه درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت برای شناسایی آن استفاده کرد.

۲- در صورتی که وجوه حاصل از خانه‌های سازمانی منجر به افزایش ارزش خالص واحد گزارشگر شود، از حساب "سایر درآمدهای واحد" برای شناسایی آن استفاده می‌شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/ وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی/ مطالبات از خزانه[1]	**		
		بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی	**

۱- به هنگام واریز وجوه حاصل از خانه‌های سازمانی وصول شده به نمایندگی از دولت به حساب خزانه، در ثبت فوق حسب مورد حساب "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" یا "وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی" بدهکار می‌شود. بدیهی است، به هنگام واریز وجوه حاصل از خانه‌های سازمانی که در ثبت شماره (۱) به عنوان "سایر درآمدهای واحد" شناسایی شده، در ثبت فوق حساب "مطالبات از خزانه" بدهکار می‌گردد.

در صورتی که اشخاص موردنظر وجوه 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 اسناد و مدارک مربوط حساب "مطالبات از خزانه" را بدهکار و حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی" را بستانکار کند.

ثبت شماره (۳): دریافت مطالبات خانه‌های سازمانی از خزانه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت خانه‌های سازمانی	**		
		مطالبات از 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.

مه سنا شنا

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان 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، وجوه سپرده آن‌ها مسترد می‌شود. در این راستا خالص وجوه مذکور پس از درخواست وجه از خزانه اخذ و تعهدات مربوط تسویه می‌شوند. همچنین در صورت تحقق منابع مالی دولت و دریافت وجوه تخصیص یافته مربوط از خزانه، خالص تعهدات پرداخت شده از محل وجوه سپرده به حساب مربوط در خزانه واریز و کسور متعلقه پرداخت می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک رد وجوه 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 سپرده های دریافتی بابت قرارداد مزبور

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

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

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

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

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

بدیهی است ثبت های بودجه ای لازم در این خصوص اعمال و همچنین کسور مربوط نیز پس از تامین اعتبار لازم، پرداخت خواهد شد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		بدهی بابت وجه‌الضمان	**

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

بخش هشتم

حسابداری واگذاری و استفاده از قیر

۱- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
حساب ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – سهمیه وکیوم باتوم	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
درآمدها				
سایر درآمدها	سایر درآمدها- انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته		*
هزینه‌ها				
هزینه	سایر هزینه‌ها- انتقالات	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایرمنابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	*	

۲- حسابداری واگذاری و استفاده از قیر

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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): به هنگام اعلام سهمیه وکیوم باتوم (ماده اولیه تولید قیر) واحد گزارشگر توسط شرکت ملی نفت به پالایشگاه‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- سهمیه وکیوم باتوم	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**

در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، سهمیه وکیوم باتوم از محل "سایر منابع" به واحد گزارشگر اعلام شود، در ثبت فوق حساب "دریافتی از محل سایر منابع" جایگزین حساب "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" می‌گردد. شایان ذکر است، رویدادهای مالی مرتبط با "سایر منابع" واحدهای گزارشگر بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام ارسال سهمیه وکیوم باتوم واحد گزارشگر از پالایشگاه‌ها به شرکت‌های تولیدکننده قیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی- سهمیه وکیوم باتوم	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

ثبت شماره (۴): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

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

ثبت شماره (۵): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

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

مه سنا شنا

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 بایستی حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار کند و سطح تفصیلی "نوع پرداخت‌های غیرقطعی" را در حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی تغییر دهد. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

ب) در صورتی‌که سهمیه فوق‌الاشاره واحد گزارشگر به سایر واحدهای گزارشگر ابلاغ شود.

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حواله اعتبار سرمایه‌ای	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

لازم به ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه وکیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. بدیهی است چنانچه قبل از ارسال سهمیه وکیوم باتوم واحد گزارشگر به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، در ثبت فوق حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی-سهمیه وکیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و حساب "اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته" به جای حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی" بستانکار خواهد شد.

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱) : پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار بابت سهمیه وکیوم باتوم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	**
موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		سایر درآمدها- انتقالات	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان منابع دریافتی از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

شایان ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه وکیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. چنانچه قبل از ارسال سهمیه وکیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی-سهمیه وکیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و حساب "اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی" به جای حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی" بدهکار خواهد شد. بدیهی است، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

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

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

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

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

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

واحد گزارشگر واگذارکننده حواله قیر

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	**		
		موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

شایان ذکر است، سطح تفصیلی "نوع پرداخت‌های غیر قطعی" حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی بایستی به تنخواه‌گردان پرداخت تغییر کند.

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

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

عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
پیش‌پرداخت مواد و کالا	**		
		موجودی‌های امانی 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
		پیش‌پرداخت مواد و کالا	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به عاملین ذیحساب متولی بازگردانده شود. عاملین ذیحساب مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	**

مه سنا شنا

بخش نهم

حسابداری اوراق مشارکت

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین منابع مالی برای تکمیل طرح‌های عمرانی، انتشار اوراق مشارکت است. به علاوه انتشار اوراق مشارکت می‌تواند با هدف اجرای سیاست‌های پولـی مربوط از سوی دولت و هدایت نقدینگی به سمت امور زیربنایی و تولیدی صورت پذیرد. اوراق مشارکت عموما مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راسا توسط دولت صورت می‌گیرد. لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت با توجه به دو رویکرد یادشده تدوین شده است.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اوراق مشارکت: اوراق بهادار بانام یا بی‌نامی است که به موجب قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت به قیمت اسمی مشخص برای مدت معین منتشر می‌شود و به سرمایه‌گذارانی که قصد مشارکت در اجرای طرح‌های موضوع ماده (۱) قانون مذکور را دارند، واگذار می‌گردد. دارندگان این اوراق به نسبت قیمت اسمی و مدت زمان مشارکت، در سود حاصل از اجرای طرح مربوط شریک خواهند بود.

بانک عامل: بانکی است که از طرف ناشر نسبت به عرضه اوراق برای فروش، پرداخت سود علی‌الحساب و قطعی، بازپرداخت اصل مبلغ اوراق مشارکت در سررسید یا بازخرید آن قبل از سررسید، کسر و پرداخت مالیات مربوط اوراق مشارکت و انجام سایر امور مرتبط، طبق قرارداد عاملیت مبادرت می‌ورزد.

۳- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	ودایـع	به تفکیک سال و اشخاص	*	
	مطالبات از خزانه	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی		*
بدهی‌های غیر جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	اوراق مشارکت پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت		*
حساب‌های انتظامی				
حساب های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اوراق مشارکت	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر واگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی‌که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح های تملک دارایی های سرمایه‌ای منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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): به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 بدهی‌های بلندمدت واحدها که در دوره مالی آتی تسویه خواهد شد، در طبقه بدهی‌های جاری و تحت عنوان "حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت" گزارش می‌گردد.

در صورتی‌که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این‌صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		بانک ...	**
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک ...	**		
		مطالبات از خزانه	**

حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

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

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل/ هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**
		ودایع	**

بدیهی است؛ به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه به منظور تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، اوراق مشارکت مستقیما به اشخاص ذینفع واگذار شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		اوراق مشارکت پرداختنی	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**

حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل/ هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۴): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		بانک ...	**

بدیهی است، به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی‌که اوراق مشارکت راسا توسط دولت واگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی های مرتبط با اوراق یادشده در مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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.

مه سنا شنا

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

خاطر نشان می سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

پ) در صورت ابلاغ از محل اوراق مشارکت فروش نرفته انتقالی

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اوراق مشارکت واگذار نشده از سال قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	**
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل	**
طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت	**		
		حساب انتظامی- اوراق مشارکت	**

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		سایر درآمدها- انتقالات [۱] / اوراق مشارکت پرداختنی [۲]	**
طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت	**		
		حساب انتظامی- اوراق مشارکت	**
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

۱- در صورتی‌که مسئولیت تسویه بدهی اوراق مشارکت فروش نرفته مربوط به دستگاه اجرایی خاص، بر عهده دولت باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "سایر درآمدها- انتقالات " شناسایی می‌شود. به‌علاوه 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت اعمال می‌گردد.

۲- چنانچه مسئولیت تسویه بدهی اوراق فروش نرفته بر عهده واحد گزارشگر باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "اوراق مشارکت پرداختنی" شناسایی می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع آن در سررسید نمی‌باشد، واحد گزارشگر فوق بایستی اطلاعات مربوط به اوراق یادشده را به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارایه و پس از دریافت تاییدیه مربوط از آن مرکز، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را با حساب "سایر درآمدها – انتقالات" از دفاتر خود خارج نماید. مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت نیز باید پس از دریافت اطلاعات مربوط از واحدهای گزارشگر، حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب "ارزش خالص انباشته" شناسایی نماید.

بخش دهم

حسابداری اسناد خزانه اسلامی

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین کسری منابع مالی و تسویه تعهدات ایجاد شده واحد گزارشگر، واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص ذینفع می‌باشد. از این رو و به منظور اعمال سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت، بخشی از بدهی‌های فعلی واحدهای گزارشگر از این طریق تسویه و به اسناد بدهی با سررسید معین تبدیل می‌شود.

از سوی دیگر مطابق قوانین و مقررات مربوط، دستگاه‌های اجرایی موظفند کسور قانونی مربوط به تسویه مطالبات طلبکاران از جمله کسور متعلق به سازمان تامین اجتماعی (شامل سهم کارفرما و پیمانکار) را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شود از محل تخصیص اعتبارات مربوط از جمله اسناد خزانه اسلامی تسویه نمایند. بر این اساس، دستگاه‌های اجرایی مجازند در زمان بازپرداخت یا تسویه مطالبات طلبکاران برای کسر سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه، اسناد خزانه اسلامی صادر و نزد عامل واگذاری توثیق یا ممنوع المعامله نماید. این اسناد در قالب مقررات مندرج در شرایط عمومی پیمان، تا قبل از سررسید قابل استرداد به ذینفع می‌باشد. در غیر این صورت وجوه مربوط در سررسید به حساب سپرده دستگاه اجرایی واریز و تابع مقررات بند (ت) ماده (۶) آیین‌نامه تضمین معاملات دولتی (موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۲۳۴۰۲/ت۵۰۶۵۹ هـ مورخ ۱۳۹۴/۹/۲۲) برای پرداخت در وجه طلبکار می‌باشد.

۲- تعاریف و اصطلاحات

اسناد خزانه اسلامی: اوراق مالی اسلامی که دولت برای تادیه مطالبات قطعی شده طلبکاران مورد تایید ذیحسابان و یا مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی به طلبکاران واگذار می‌نماید.

بدهی مسجل: بدهی قابل پرداخت دولت به طلبکاران اعم از مبلغ بدهی دفتری و وجه التزام که به استناد ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور 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.

حفظ قدرت خرید: مبلغی معادل درصد مشخصی از بدهی مسجل که به ازای هر سال تاخیر در پرداخت طلب طلبکاران تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی به مبلغ بدهی مسجل اضافه می‌شود.

مبلغ اسمی: مبلغی که در متن اوراق مالی اسلامی نوشته شده و پرداخت آن در سررسید تضمین شده است.

مه سنا شنا

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی های جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	اسناد خزانه پرداختنی[1]	به تفکیک سال[2]، اشخاص و مشخصات اسناد		*
	هزینه مالی آتی	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	*	
حساب های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب / ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*

۱- چنانچه انتظار رود که اسناد خزانه اسلامی بیش‌تر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدهی‌های غیرجاری واحد گزارشگر در ذیل حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت طبقه‌بندی می‌گردد.

۲- منظور از سطح تفصیلی "سال" برای حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "هزینه مالی آتی"، سال سررسید این حساب‌ها است.

۳- حساب "هزینه مالی آتی" حسب مورد به عنوان کاهنده حساب‌های "اسناد خزانه پرداختنی" و "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" محسوب می‌شود.

۴- حسابداری اسناد خزانه اسلامی

واحد گزارشگر صادر کننده اسناد خزانه اسلامی

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 از سال قبل، حساب انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود. شایان ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای این بخش حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد. بدیهی است، در صورت اتمام مهلت واگذاری اسناد خزانه اسلامی، ثبت‌های فوق معکوس می‌شوند.

ثبت شماره (۲): به میزان اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**

ثبت شماره (۳): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد خزانه اسلامی به سایر واحدها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حوالـه اعتبار ...	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
سایر هزینه‌ها - انتقالات	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[1]	**
طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	**		
		حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	**

۱- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد.

ثبت شماره (۴): به هنگام دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار مربوط به اسناد خزانه اسلامی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... ابلاغی	**		
		بودجه اعتبار ...	**
حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	**		
		طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	**

ثبت شماره (۵): واگذاری اسناد خزانه اسلامی به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
		اعتبار ... ابلاغی	**
		اعتبار ... انتقالی	**
به میزان بدهی‌های 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	**		
هزینه مالی آتی[1]	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[2]	**
		اسناد خزانه پرداختنی	**
اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده و اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**
طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور 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- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. شایان ذکر است، برای شناسایی آن بخش از حفظ قدرت خرید که مربوط به سال‌های قبل است، در ثبت فوق حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار و حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بستانکار می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

واحد گزارشگر موظف است کسور قانونی مربوط به تعهداتی را که از طریق واگذاری اسناد خزانه اسلامی تسویه می‌شوند، از محل اعتبار تخصیص یافته طرح مربوط پرداخت نماید. به علاوه واحد گزارشگر باید فهرست اشخاص (حقیقی و حقوقی) دریافت‌کننده اسناد خزانه اسلامی را به عنوان بخشی از مدارک موردنیاز صورت‌های مالی نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط امکان تامین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، در ثبت فوق حسب مورد حساب "ذخیره هزینه‌های تحقق یافته" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین سرفصل "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" خواهد شد.

ثبت شماره (۶): در صورت توثیق یا ممنوع المعامله نمودن اسناد خزانه اسلامی بابت سپرده حسن اجرای کار و سپرده بیمه

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

مه سنا شنا

به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[1]	**
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	**

۱- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۷): به هنگام شناسایی بدهی مربوط به حفظ قدرت خرید بابت سپرده آزاد شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی	**
هزینه مالی آتی[1]	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی[2]	**

۱- حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذارشده از دفاتر خارج می‌شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید مستهلک شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. بر این اساس، به هنگام مستهلک کردن حساب "هزینه مالی آتی"، حسب مورد حساب "دارایی درجریان تکمیل" یا حساب "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" بدهکار و حساب "هزینه مالی آتی" بستانکار می‌گردد.

۲- به هنگام تسویه بدهی فوق از محل واگذاری اسناد خزانه اسلامی، ثبت شماره (۵) اعمال می‌شود. شایان ذکر است، چنانچه بدهی فوق مازاد بر اعتبار تخصیص یافته باشد، در این ثبت حسب مورد حساب "ذخیره هزینه‌های تحقق یافته" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" می‌شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام استرداد اسناد خزانه اسلامی تا قبل از سررسید آن به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

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

ثبت شماره (۹): به هنگام واریز وجوه اسناد فوق در سررسید به حساب سپرده واحد مربوط

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

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واگذاری اسناد خزانه اسلامی بابت تسویه بدهی مرتبط با بیمه به سازمان تامین اجتماعی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی	**
به میزان بدهی‌های شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
بیمه پرداختنی	**		
هزینه مالی آتی[1]	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[2]	**
		اسناد خزانه پرداختنی	**
اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده و اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

مه سنا شنا

طرف حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**		
		حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی	**
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. شایان ذکر است، برای شناسایی آن بخش از حفظ قدرت خرید که مربوط به سال‌های قبل است، در ثبت فوق حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار و حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بستانکار می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واگذاری پیش‌پرداخت از محل اسناد خزانه اسلامی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	**		
هزینه مالی آتی[1]	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[2]	**
		اسناد خزانه پرداختنی	**
اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده	**

حساب‌های انتظامی زیر به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده و اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**
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	**

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختنی" به میزان حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده شناسایی و در هر دوره مالی طبق ثبت شماره (۱۲) مستهلک می‌شوند. شایان ذکر است، برای شناسایی آن بخش از حفظ قدرت خرید که مربوط به سال‌های قبل است، در ثبت فوق حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "تعدیلات سنواتی" بدهکار و حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بستانکار می‌گردد.

۲- این حساب می‌تواند حسب مورد شامل حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری"، "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای"، "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" باشد. چنانچه اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد. به‌علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "سایر درآمدها – انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۱۲): به میزان تحقق مخارج تامین مالی در هر دوره مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل/ هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		هزینه مالی آتی	**
اسناد خزانه پرداختنی	**		
		سایر درآمدها – انتقالات	**

حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذارشده مربوط از دفاتر خارج می‌شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید مستهلک شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		اسناد خزانه پرداختنی	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اسناد خزانه پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه ای مربوط به بازپرداخت تسویه اصل و حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن به مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارایه شود.

بخش یازدهم

حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

۱-تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای 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 می‌شود.

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

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی های جاری				
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	مطالبات از خزانه	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	سود تضمین شده پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی		*
بدهی‌های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح - پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

مه سنا شنا

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 صورتی‌که تسهیلات مالی به منظور تامین مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، به حساب واحد گزارشگر واریز شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده	**
بانک ...	**		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**

در صورتی‌که 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 این‌صورت هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مطالبات از خزانه	**		
		بانک ...	**
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

ثبت شماره (۴): به هنگام وصول تسهیلات مالی فوق از خزانه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک ...	**		
		مطالبات از خزانه	
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شوند.

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [1]	**		
		سود تضمین شده پرداختنی	**

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داریی‌های 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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، مستقیما از سوی اشخاص ارایه‌دهنده تسهیلات مالی انجام شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان تسهیلات مالی دریافتی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت می‌شود. چنانچه کسور قانونی تعهدات فوق از محل تسهیلات مالی یادشده تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. به علاوه حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در پایان هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 داریی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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.

ب) در صورتی‌که تسهیلات مالی راسا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی‌های مرتبط با این تسهیلات در مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره(۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

خاطر نشان می‌سازد؛ کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

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

ثبت شماره (۳): به میزان بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم 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 دولت ارسال شود. به‌علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از دریافت تسهیلات مالی بلندمدت 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 مرکز، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت را با حساب "سایر درآمدها – انتقالات" 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 بلندمدت را در مقابل حساب "ارزش خالص انباشته" شناسایی نماید.

پ) چنانچه 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.

پ-۱) در صورتی‌که تسویه تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی از محل منابع عمومی دولت توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران انجام شود، بدهی‌های مرتبط با این تسهیلات در آن سازمان شناسایی می‌شود و واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی فوق، صرفا آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته) همچون قسمت (ب) شناسایی می‌نماید.

در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی برآورد می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل و فرع وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان برآورد شود، مسئولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. بر این اساس، سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران بایستی نسبت به اعمال حساب‌های بازپرداخت تعهدات یادشده به صورت ذیل اقدام نمایند.

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها – انتقالات	**		
		تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	**

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

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

ثبت شماره (۳): شناسایی بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی پس از تامین اعتبار لازم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

شایان ذکر است، با توجه به این که تسهیلات دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت ارزی می‌باشد؛ رعایت الزامات مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) و بخش بیست و دوم (حسابداری تسعیر ارز) از فصل هفتم ضروری است.

پ-۲) در صورتی‌که منابع لازم برای تسویه تسهیلات مالی ارزی دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی از محل منابع داخلی واحد دریافت‌کننده تسهیلات تامین شود، بدهی‌های مربوط به آن تسهیلات مالی ارزی بایستی در صورت‌های مالی واحد مزبور شناسایی شود.

چنانچه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت کننده را برعهده گیرد؛ اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان برآورد و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت‌کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان یادشده به بانک‌ها و موسسات بین‌المللی انجام می‌شود. پرداخت‌های انجام شده به‌عنوان مطالبات سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های فنی و اقتصادی ایران از واحد دریافت‌کننده تسهیلات محسوب می‌شود که بایستی نسبت به شناسایی بازپرداخت تعهدات یادشده در دفاتر آن سازمان به صورت ذیل اقدام شود.

ثبت شماره (۱): بازپرداخت تعهدات مربوط به وام‌های خارجی پس از تامین اعتبار لازم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	**		
		بانک پرداخت هزینه	**
اعتبار هزینه مصرف شده	**		
		اعتبار هزینه تامین شده	**

ثبت شماره (۲): وصول مطالبات از واحدهای دریافت‌کننده تسهیلات خارجی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	**
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		بانک دریافت	**

شایان ذکر است، با توجه به این که تسهیلات دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت ارزی می‌باشد؛ رعایت استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) و بخش بیست و دوم (حسابداری تسعیر ارز) از فصل هفتم ضروری است.

بخش دوازدهم

حسابداری اوراق اجـــاره

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 سنواتی برآورد و پس از تخصیص در مقاطع زمانی مربوط به سرمایه‌گذاران پرداخت می‌شود. کلیه کارمزدها و حق‌الزحمه‌های انتشار این اوراق حسب مورد بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور یا شرکت‌های دولتی استفاده‌کننده از این اوراق است.

به طور کلی دو وضعیت برای تسویه بدهی‌های دولت قابل تصور می‌باشد. در وضعیت اول واحد گزارشگر مشخصی به عنوان متولی شناسایی آن‌ها نیست. در این حالت شناسایی بدهی‌ها توسط **مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت** انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود. در وضعیت دوم واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال می‌گردد. بر این اساس واحدهای دارای اعتبار بودجه‌ای ذیربط، واحد اجاره‌کننده دارایی و **مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت**رویدادهای مالی مربوط به اوراق اجاره را مطابق این دستورالعمل شناسایی و گزارش می‌نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی اجاره‌ای	به تفکیک سال	*	
	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	به تفکیک دارایی مربوط		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	تعهدات اوراق اجاره	به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره		*

۳- حسابداری اوراق اجاره

واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

الف) چنانچه وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.

الف-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت 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 بدهی های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

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

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها – انتقالات	**		
		بانک پرداخت ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

الف-۲) در صورتی که واحد گزارشگر معینی به عنوان متولی شناسایی بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): با دریافت اعلامیه مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

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

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 واگذار شود.

ب-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها – انتقالات	**		
		دریافتی 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 بدهی‌ها وجود داشته باشد و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای واحد مزبور اعمال شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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) تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره توسط واحد دارای اعتبار بودجه‌ای مربوط

ثبت شماره (۱): به هنگام تسویه اصل و سود تضمین شده اوراق اجاره

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
سایر هزینه‌ها – انتقالات	**		
		بانک پرداخت ...	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی

ثبت شماره (۱): تغییر در طبقه‌بندی دارایی‌های مورد اجاره

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تعدیل و موضوع را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نماید. بدیهی است پس از پایان دوره اجاره، طبقه‌بندی دارایی‌های اجاره‌ای تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	**

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

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

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

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، ابتدا شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال گردیده و سپس بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تعهدات اوراق اجاره	**		
سود تضمین شده پرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و فرع اوراق اجاره باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

بخش سیزدهم

حسابداری اسناد تسویه خزانه

۱– مقدمه

در راستای تسویه بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول اسناد تسویه خزانه نوع اول در مقابل مطالبات قطعی دولت، اسناد تعهدی خاصی با عنوان اسناد تسویه خزانه نوع اول توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی صادر و در اختیار اشخاص یادشده قرار می‌گیرد. با صدور اسناد تسویه خزانه نوع اول و تحویل اسناد تسویه به اشخاص متقاضی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول در مقابل مطالبات قطعی دولت به همان اشخاص تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، دستگاه طلبکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود. فرایندها و روش صدور این اسناد بر اساس آیین‌نامه اجرایی و بخشنامه مربوط صورت می‌پذیرد. دستگاه طلبکار و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این اسناد را مطابق بند (الف) این بخش شناسایی می‌نمایند.

به‌علاوه، به منظور تسویه بدهی قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول اسناد تسویه خزانه نوع دوم با بدهی این اشخاص به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی)، اسناد تعهدی خاصی با عنوان اسناد تسویه خزانه نوع دوم صادر شده و به بانک مرکزی تسلیم می‌شود. با صدور اسناد تسویه خزانه نوع دوم توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و تسلیم آن به بانک مرکزی، بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص متقاضی مشمول در مقابل بدهی این اشخاص به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی بانک‌ها و موسسات اعتباری غیر بانکی به بانک مرکزی) تسویه و نتیجه به دستگاه بدهکار، سازمان برنامه و بودجه کشور و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود. فرایندها و روش صدور این اسناد بر اساس آیین‌نامه اجرایی و بخشنامه مربوط صورت می‌پذیرد. خزانه‌داری کل کشور (مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت) و دستگاه بدهکار، رویدادهای مرتبط با این اسناد را مطابق بند (ب) این بخش شناسایی می‌نمایند.

۲– تعاریف و اصطلاحات

اسناد تسویه خزانه: اسناد تعهدی خاصی که در اجرای قوانین و مقررات مربوط صادر و شامل اسناد تسویه خزانه نوع اول و اسناد تسویه خزانه نوع دوم می‌شود.

اسناد تسویه خزانه نوع اول: اسناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه مطالبات قطعی معوق دولت از اشخاص متقاضی مشمول با بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص مذکور صادر می‌شود.

اسناد تسویه خزانه نوع دوم: اسناد تعهدی خاصی که به منظور تسویه بدهی اشخاص متقاضی مشمول به بانک مرکزی یا بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی (از طریق تسویه بدهی‌های بانک‌ها و موسسات اعتباری غیربانکی به بانک مرکزی) با بدهی‌های قطعی دولت به اشخاص مذکور، صادر شده و به بانک مرکزی تسویه می‌شود.

مه سنا شنا

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی‌های غیرجاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	به تفکیک سال و اشخاص		*
ارزش خالص				
ارزش خالص انباشته	تسویه مطالبات–اسناد تسویه خزانه[1]	به تفکیک اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)[2]	*	
	تسویه بدهی‌ها –اسناد تسویه خزانه[3]	به تفکیک اشخاص		*
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/اختصاصی و سال جاری/دوره متمم) و مشخصات اعتبار (هزینه/سرمایه‌ای، مصوب/ابلاغی و برنامه/طرح- پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

۱- حساب تسویه مطالبات - اسناد تسویه خزانه به عنوان حساب موقت در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منعکس و از ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد گزارشگر کسر می‌شود.

۲- سطح تفصیلی مشخصات درآمد به منظور انعکاس شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای منابع عمومی مورد تسویه دستگاه طلبکار مدنظر قرار گرفته است.

۳- حساب تسویه بدهی‌ها –اسناد تسویه خزانه 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 اسناد تسویه خزانه

الف) اسناد تسویه خزانه نوع اول

ثبت شماره (۱): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه طلبکار پس از صدور اسناد تسویه بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسویه مطالبات – اسناد تسویه خزانه	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی[1]	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد تسویه خزانه صادر شده برای اشخاص متقاضی، در سطح تفصیلی مربوط نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

۱- چنانچه مطالبات مربوط به سال های 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 "تعدیلات 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 اسناد تسویه بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

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

مه سنا شنا

اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اسناد تسویه خزانه صادر شده برای اشخاص متقاضی اشخاص نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

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 بدهی‌ها" یا "تعدیلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود.

بر اساس بند (۹) قواعد کاربردی این نظام و به منظور اعمال کنترل‌های داخلی لازم برای مطالبات و بدهی‌های در حال تسویه از محل اسناد تسویه خزانه و عدم تسویه نقدی آن‌ها، واحدهای گزارشگر طلبکار و بدهکار می‌توانند پس از تکمیل تاییدیه صدور اسناد تسویه خزانه، وضعیت مطالبات و بدهی‌های مورد تسویه خود را در سطح تفصیلی حساب موردنظر، تحت عنوان "اسناد تسویه خزانه در حال صدور" تعیین نمایند. لازم به ذکر است افشای اطلاعات اسناد تسویه خزانه در یادداشت های توضیحی صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

ب) اسناد تسویه خزانه نوع دوم

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته/ ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	**		
		تسویه بدهی‌ها - اسناد تسویه خزانه	**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد تسویه خزانه صادر شده برای اشخاص متقاضی، در سطح تفصیلی مربوط نگهداری می‌شود.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اسناد تسویه خزانه صادر شده برای اشخاص متقاضی اشخاص نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

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 بدهی‌ها" یا "تعدیلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود. در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی اولیه بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌ها و دارایی‌های مالی عمومی انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ و تنها ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی فوق در دفاتر آن وزارتخانه اعمال می‌شود.

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): به میزان اسناد تسویه خزانه نوع دوم صادر شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	**

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد و شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال شده باشد، بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود. به‌علاوه، در صورتی‌که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، تسویه بدهی شرکت‌ها به عنوان افزایش سرمایه دولت در آن‌ها محسوب شود، حساب "سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها" جایگزین حساب "ارزش خالص انباشته" در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

بخش چهاردهم

حسابداری اوراق مرابحه

۱- مقدمه

اوراق مرابحه اوراقی است که به منظور تامین مالی منتشر و دارندگان آن به صورت مشاع مالک دارایی (دینی) هستند که بر اساس قرارداد مرابحه ایجاد می‌شود. این اوراق بازدهی ثابت داشته و قابلیت فروش قبل از سررسید در بازار ثانویه را دارند. در اوراق مرابحه، بانی برای تامین مالی خود اقدام به انتخاب نهاد واسط می‌کند و نهاد واسط با انتشار اوراق مرابحه از طریق شرکت تامین سرمایه، وجوه سرمایه گذاران را جمع آوری کرده و به وکالت از طرف آنها کالای مورد نیاز بانی را از تولیدکننده (فروشنده) به صورت نقد خریداری و به صورت بیع مرابحه، نسیه به قیمت بالاتر به بانی می‌فروشد. بر این اساس بانی متعهد می‌شود که در سررسید مشخص، قیمت نسیه کالا را به دارندگان اوراق پرداخت نماید. به علاوه این اوراق ممکن است در برابر تسویه بدهی‌های بانی مستقیما به اشخاص ذینفع واگذار گردد. نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با این موضوع در این دستورالعمل تعیین شده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	اوراق مرابحه پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه		*
حساب های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اوراق مرابحه	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اوراق مرابحه			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم) و مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

۳- حسابداری اوراق مرابحه

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

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 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	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیما به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب انتظامی – اوراق مرابحه	**		
		طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	**

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		اوراق مرابحه پرداختنی	**

مه سنا شنا

اعـتبار ... مـصـرف شـده	**		
		اعـتبار ... تـامـيـن شـده	**
طرف حساب انتظامی – اوراق مـرابحـه	**		
		حساب انتظامی – اوراق مـرابحـه	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میـزان اوراق مرابحـه واگـذار شـده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان اوراق مرابحـه واگـذار شده توسط نهاد واسط نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

ثبت شماره (۳): شناسایی بدهی مرتبط با سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت [۱]	**		
		سـود تضمین شـده پـرداختنی	**

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
اوراق مرابحه پرداختنی	**		
سـود تضمین شـده پـرداختنی	**		
		بـانـک ...	**
اعـتبار ... مـصـرف شـده	**		
		اعـتبار ... تـامـيـن شـده	**

ب) درصورتی که دولت مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مرابحه

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیما به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – اوراق مرابحه	**		
		طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	**

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

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

طرف حساب انتظامی – اوراق مـرابحـه	**		
		حساب انتظامی – اوراق مـرابحـه	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنـوان حسـاب موقـت محسـوب و بـه‌منظـور کنتـرل عملکـرد منـابع بودجـه‌ای، بـه میـزان اوراق مرابحـه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	**

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مرابحه واگذار شده

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
ارزش خالص انباشته	**		
		سـود تضمین شـده پـرداختنی	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
اوراق مرابحه پرداختنی	**		
سـود تضمین شـده پـرداختنی	**		
		ارزش خالص انباشته	**

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

بخش پانزدهم

حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

۱- مقدمه

در برخی شرایط ممکن است بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر در ازای مطالبات خود اوراق بدهی نظیر اسناد خزانه اسلامی، اوراق اجاره یا اوراق مرابحه دریافت نماید. دستورالعمل حاضر به منظور تبیین نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با دریافت اوراق بدهی در مقابل مطالبات برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی تدوین گردیده است.

۲-سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های غیرجاری				
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	درآمد دوره‌های آتی[1]	به تفکیک سال و واحد پولی		*

۱- حساب درآمد دوره‌های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه‌گذاری‌ها محسوب می‌شود.

۳- حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بدهی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر سرمایه‌گذاری‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

چنانچه ارزش اسمی اوراق بدهی از مبلغ مطالبات بیشتر باشد، مابه‌التفاوت آن به حساب درآمد دوره‌های آتی منظور می‌شود. لازم به ذکر است به میزان تحقق درآمد مزبور در هر دوره مالی، این حساب در برابر درآمد مربوط تعدیل خواهد شد.

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

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

لازم به ذکر است ثبت های مربوط به شناسایی و دریافت سود تضمین شده تحقق یافته تنها زمانی اعمال می گردد که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت سود اوراق باشد.

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

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

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

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

بخش شانزدهم

حسابداری اوراق بهادار

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی‌ها	سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
	سایر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	*	
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	بدهی بابت اوراق بهادار	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار		*

۲- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بهادار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار	**		
		بدهی بابت اوراق بهادار	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 بهادار به حساب خزانه

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**
بدهی بابت اوراق بهادار	**		
		سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار	**
		تنخواه‌گردان اوراق بهادار	**

بخش هفدهم

حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر تهاتر دیون و تعهدات دستگاه‌های اجرایی دولتی از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی دولتی، پیش بینی شده است. بر این اساس در بخش دولتی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات از طرق فوق الذکر در قالب تکالیف مندرج در قوانین بودجه سال‌های اخیر و سایر قوانین و مقررات موضوعه به دستگاه‌های اجرایی محول شده است. برای نمونه می‌توان به جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. بنابراین با توجه به محدودیت نقدینگی دولت در پرداخت و تسویه تعهدات و دیون خود و به منظور تامین عدالت اجتماعی و به واسطه گسترش مالکیت در سطح عموم مردم، ارتقای کارایی بنگاه‌های اقتصادی و بهره‌وری منابع مادی و انسانی و تکنولوژیک، افزایش سهم بخش خصوصی و تعاونی در اقتصاد ملی و کاستن بار مالی و مدیریتی دولت در تصدی فعالیت‌های اقتصادی و نیز تکلیف و الزام قانونی در راستای کوچک‌سازی دولت از طریق خصوصی‌سازی و واگذاری سهام شرکت‌های دولتی (قانون اصلاح موادی از برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی)، تدوین دستورالعمل حسابداری برای ثبت عملیات مالی تهاتر و تسویه دیون و تعهدات دولت از محل واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته ضروری است.

۲- سر فصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
حساب های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	به تفکیک (سال‌جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار			*

۳- حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا دارایی‌های متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

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

بدیهی است، رویدادهای مربوط به ایجاد تعهدات و حساب‌های بودجه‌ای لازم پیش از ثبت مذکور شناسایی می‌شوند. درضمن کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و پرداخت شود. همچنین واحد گزارشگر مالک سهام یا دارایی های واگذارشده بایستی ضمن خارج نمودن دارایی های مربوط در مقابل حساب "سایر هزینه ها – انتقالات" از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت زیر را نیز اعمال نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**

ثبت شماره(۲): در صورتی‌که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		موجودی‌ها طبق طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		دارایی در جریان تکمیل	**
مازاد تجدید ارزیابی	**		
		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	**

مه سنا شنا

اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تعهدات تسویه شده، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای	**
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، به میزان تعهدات تسویه شده نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

در صورتی‌که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان هزینه‌ها (سایر هزینه‌ها) شناسایی و چنانچه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان درآمدهای دولت (سایر درآمدها) شناسایی شود. در ضمن، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

بخش هجدهم

حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

۱- مقدمه

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک می‌باشد که به خریدار و فروشنده ارایه می‌شود و شامل میزان پرداختی خریدار به فروشنده و ارسال به‌موقع است. هرگاه که خریدار قادر به پرداخت مبلغ خرید نباشد، بانک موظف است باقیمانده یا تمام مبلغ خرید را بپردازد. اعتبار اسنادی اغلب در معاملات بین المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می گیرد.

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 اسنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشایش اعتبار تا هنگام رسیدگی به اسناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. درصورتی‌که اسناد مربوط به یک فعالیت (مانند خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود، در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوط به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به‌طور موقت بایگانی می‌شود تا هنگامی که سایر اسناد دریافت گردد که در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه اسناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی‌که اقلام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت‌حساب خرید مربوط تا پایان ماه به امور مالی نرسیده باشد. اداره رسیدگی موظف است از طریق تدارکات پیگیری‌های لازم را تا اخذ فاکتور اعمال نماید. اسناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحویل می‌شوند پس از رسیدگی‌های لازم و تهیه کپی، برای پرداخت و یا صدور سند به ادارات مربوطه فرستاده شده و کپی آنها در پرونده مربوط به آن سفارش جهت محاسبه قیمت تمام شده اقلام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای[1]	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*

۱- در صورتی‌که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

مه سنا شنا

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، ترخیص کالا و ... در دفاتر واحد گزارشگر مربوط شناسایی می‌گردد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ...[1] تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**
پیش پرداخت اعتبار اسنادی	**		
		بانک پرداخت ...	**
اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیر قطعی	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد.

برای خرید خدمات و کالاهای وارداتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی که دستگاه متقاضی نامیده می‌شوند، درصورتی 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 محل‌اعتبار 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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تدریجا و یا به طور یک‌جا در سال‌های بعد به فروشنده پرداخت شود، افتتاح اعتبار اسنادی توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بدون پیش‌دریافت بهای کالاها و خدمات مزبور با تعهد سازمان برنامه و بودجه کشور مشعر بر پیش‌بینی اعتبار لازم در بودجه سال‌های مربوط مجاز می‌باشد. همچنین در صورت تسویه تعهدات اعتبار اسنادی از محل اعتبار تخصیص یافته سال(های) بعد، رویدادهای مالی و حساب‌های بودجه‌ای موردنظر در خصوص تسویه بدهی‌های مذکور طبق حسابداری عملیات مربوط شناسایی می‌شوند.

بخش نوزدهم

حسابداری وجوه یارانه

۱- مقدمه

مطابق قانون هدفمند کردن یارانه‌ها که در سال ۱۳۸۸ برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید، سازمان هدفمندی یارانه‌ها مکلف به پرداخت وجوه یارانه به حساب‌های قانونی مربوط (حساب سرپرست خانوارها و ...) شده است. روش حسابداری حاضر به منظور شناسایی رویدادهای مالی مربوط به فرایند فوق در صورت‌های مالی این سازمان تهیه گردیده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک پرداخت وجوه یارانه	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
درآمدها				
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	دریافتی بابت وجوه یارانه	به تفکیک مشخصات اعتبار (مصوب/ابلاغی و برنامه/ردیف)		*

۳- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه یارانه از خزانه، ثبت ذیل شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت وجوه یارانه	**		
		دریافتی بابت وجوه یارانه	**

ثبت شماره (۲): سازمان هدفمندی یارانه‌ها بایستی پس از تامین اعتبار لازم، تعهدات مربوط به یارانه‌ها را همزمان با قطعی شدن آن (تحمل هزینه) به صورت ذیل شناسایی نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بانک پرداخت وجوه یارانه	**

مه سنا شنا

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

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حساب‌ها و ...)، ثبت‌های ذیل شناسایی می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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. بدیهی‌است، در صورتی که تسویه تعهدات فوق مربوط به سال قبل باشند، حساب‌های بودجه‌ای مربوط در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی شناسایی خواهند شد.

مه سنا شنا

بخش بیستم

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

۱- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	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		*

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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۲): در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده که پس از واریز آن به حساب‌های مالیاتی و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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.

شنا شنا شنا

توضیحات:

الف) حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و یا خزانه معین استان‌ها افتتاح و کلیه وجوه دریافتی از محل مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط دستگاه‌های اجرایی به این حساب واریز می‌گردد.

ب) طبق ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمامی مودیان مشمول قانون موظفند در زمان مقرر نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مذکور اقدام کنند و درصورت 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 می باشد.

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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعـتبـار ...[1] تامین شده	**		
		اعـتبـار ... تخصیص یافته	**
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**		
		حساب‌ها و اسـناد پرداخـتنی	**
		بـانـک ...	**
اعـتبـار ... مـصـرف شـده	**		
		اعـتبـار ... تامین شده	**

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد، بدیهی است در صورتی‌که خرید کالا یا دریافت خدمت از محل سایر منابع صورت گیرد نیازی به ثبت فوق نخواهد بود.

ثبت شماره (۲): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلاً وصول شود ویا 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:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۳): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات بیشتر باشد، نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده است که پس از واریز و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
		بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	**
		مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**

ثبت شماره (۴): پس از تسویه بدهی مالیاتی، وجوه باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مربوط واریز و ثبت‌های زیر اعمال می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
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 دریافتنی 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.

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

اعـتبـار ... تخصیص یافته	**		
		اعـتبـار ... مـصـرف شـده	**

بدیهی است پس از تایید طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می‌گردد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		بـانک مـالیـات و عوارض ارزش افـزوده	**

لازم به ذکر است که پس از تسویه بدهی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بایستی به حساب بانک پرداخت مربوط واریز شود.

ثبت شماره (۸): بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خـالــص انباشته	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

بدیهی است، حساب های فوق با ثبت معکوس در ابتدای دوره بعد افتتاح می شود.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بــانــک ...	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

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

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

مه سنا شنا

ثبت شماره (۱۱): در صورتی‌که در پایان دوره مالیاتی، طلب مالیاتی سال قبل با بدهی مالیاتی سال جاری تهاتر شود، باقی‌مانده بدهی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می‌شود.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	**		
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	**		
		مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	**
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	**

بخش 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 تعرفه 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

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک وجوه کارشناسی ثبت	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک وجوه خدمات ثبت		*	
بدهی‌های جاری				
سایر بدهی‌های جاری	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی		*
درآمدها				
سایر درآمدها	دریافتی بابت خدمات ثبتی	به تفکیک اشخاص		*

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه خدمات ثبت	**		
		دریافتی بابت خدمات ثبتی	**

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجوه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می‌شود. در ضمن چنانچه وجوه حاصل از خدمات ثبتی برای استفاده به سایر واحدهای گزارشگر واگذار شود، واحد گزارشگر واگذار کننده، این وجوه را به عنوان سایر هزینه-انتقالات و واحد دریافت کننده، این وجوه را به عنوان سایر درآمدها-انتقالات 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 به‌کار 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 بدهی‌هایی 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: معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است.

۳- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک ارزی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و واحد پولی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی			
دارایی‌های غیر جاری				
سایر دارایی‌ها	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	*	
بدهی های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	سپرده‌های پرداختنی ارزی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی		*
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات		*
ارزش خالص				
تفاوت تسعیر ارز	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	ــــ		*
	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	ــــ		*

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 بدهی) 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 غالبا به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه اقلام پولی نیز غالبا به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های 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 شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار 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 بدهی‌های 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

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

ثبت شماره (۲-۱): کاهش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های 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 درصورتی که بخشی از صندوق به‌صورت ارز باشد، لازم است ثبت‌های فوق به‌منظور تسعیر آن مورد استفاده قرار گیرد.

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدهی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۱-۲): افزایش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تـفـاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**		
		حسابها و اسناد پرداختنی ارزی	**
		سپرده‌های پرداختنی ارزی	**
		تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	**

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

ثبت شماره (۲-۲): کاهش نرخ ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حسابها و اسناد پرداختنی ارزی	**		
سپرده‌های پرداختنی ارزی	**		
تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	**		
		تـفـاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**

لازم به ذکر است، چنانچه واحد گزارشگر علاوه بر سرفصل‌های استفاده شده در ثبت‌های فوق، بدهی‌های 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 بدهی‌های ارزی بدهکار باشد، این مبلغ باید به‌عنوان 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 بدهی‌های ارزی باشد، مبلغ زیان تا میزان مانده مزبور 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. به‌عبارتی چنانچه مانده اول دوره حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بستانکار و مانده پایان دوره آن بدهکار باشد، مانده پایان دوره این حساب به‌عنوان 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 بدهی‌های ارزی به میزان مانده بستانکار اول دوره حساب مزبور در صورت تغییرات در ارزش خالص (به‌عنوان کاهش تفاوت تسعیر ارز طی دوره) منعکس می‌شود.

همه سنا شنا

ثبت شماره (۱-۳): به هنگام منظور کردن مانده بدهکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به حساب سایر هزینه‌ها- زیان تسعیر ارز

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		تـفـاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**

درصورتی که مانده حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در پایان دوره مالی بستانکار باشد، ضمن انعکاس در صورت تغییرات در ارزش خالص، در صورت وضعیت مالی به‌عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به عنوان یک حساب دایمی در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دایمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می‌شود. درضمن مانده کلیه حساب های دایمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب‌های دایمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می‌شوند.

۵- حساب سپرده‌های ارزی

اعمال حساب عملیات سپرده‌های ارزی (برای مثال وجوه ارزی توقیفی دادگستری استان‌ها) به‌صورت زیر خواهد بود.

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ارزی	**		
		سپرده‌های پرداختنی ارزی	**

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سپرده‌های پرداختنی ارزی	**		
		بـانـک ارزی	**

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

بخش بیست و سوم

حسابداری دارایی‌های امانی

۱- مقدمه

واحدهای گزارشگر به عنوان یک شخصیت مستقل بایستی دارایی‌های تحت مالکیت و کنترل خود را در صورت وضعیت مالی گزارش نمایند. آنها می‌بایست محدودیت‌های ناشی از مالکیت و اعمال کنترل بر دارایی‌های مذکور را افشاء و گزارش نمایند.

۲- سرفصل حساب ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی‌ها	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
دارایی‌های غیر جاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی			*

۳- حسابداری دارایی‌های امانی

۳-۱- 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. درضمن این موضوع باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت دهنده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 بدهی‌های واحد گزارشگر است، افشاء شود.

۳-۲- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر

موجودی‌ها و دارایی‌ها که به‌صورت 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 دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت گیرنده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	**		
		طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی	**

حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	**		
		طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی	**

بخش بیست و چهارم

حسابداری وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس نامه شماره ۱۰۰۷/۸۸/۳۵۵ مورخ ۱۳۸۸/۲/۳۰ ذیحسابی وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح طبق گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه اموال متعلق به نیروهای مسلح که مورد سرقت و اختلاس قرار می گیرد به حساب خاصی واریز و به سازمان مالک مسترد شود. همچنین چنانچه متهم، به جریمه‌های نقدی محکوم شود، این جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
درآمدها				
سایر درآمدها	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	—		*

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	**		
		دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	**

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

بخش بیست و پنجم

حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

۱- مقدمه

براساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر فروش اراضی مربوط و مصرف عواید حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، مقرر گردیده است وجوه حاصله بایستی به حساب خاصی که با مجوز خزانه افتتاح می‌گردد واریز و به سازمان مالک واگذار شود. این وجوه با درخواست ذیحسابی مربوط به حساب بانک پرداخت مورد نظر واریز و با توجه به ضوابط تعیین شده در گردش‌کار یادشده به مصرف می‌رسد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت فروش اراضی	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	*	
	بانک پرداخت فروش اراضی			

۳- حسابداری وجوه حاصل ازفروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام فروش فروش اراضی مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت فروش اراضی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
مازاد تجدید ارزیابی	**		
		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	**

چنانچه اراضی یادشده در دفاتر واحد گزارشگر شناسایی نشده باشد، ابتدا اراضی مربوط در مقابل حساب شناسایی اولیه دارایی‌ها شناسایی و سپس ثبت فوق انجام می‌شود. همچنین در ثبت فوق، سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های مذکور نیز حسب مورد با سرفصل حساب "سایر درآمدهای واحد" یا حساب "سایر هزینه‌ها" شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز وجوه حاصل از فروش اراضی مربوط به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 براساس 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 برنامه‌های گردش‌کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، وجوه حاصل از اجاره دارایی‌های مزبور به حساب مربوط خزانه واریز و پس از مبادله موافقت نامه با معاونت آماد و پشتیبانی ستاد کل نیرهای مسلح و درخواست ذیحسابی مربوط، وجوه یادشده به حساب بانک پرداخت مورد نظر انتقال می‌یابد تا مطابق ضوابط تعیین شده استفاده شود. از این رو رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی های جاری				
موجودی نقد	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	به تفکیک مشخصات حساب بانکی	*	
درآمدها				
سایر درآمدها	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	به تفکیک اشخاص		*

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	**		
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	**

چنانچه وجوهی به عنوان ودیعه اجاره توسط واحد گزارشگر دریافت شود، بانک دریافت فوق در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌شود. به‌علاوه درآمد حاصل از ودیعه اجاره نیز تحت عنوان "درآمد حاصل از اجاره و املاک اراضی" شناسایی و گزارش می‌گردد.

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه سایر منابع	**		
		بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	**

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

بخش بیست و هفتم

حسابداری بودجه جمعی– خرجی

۱- مقدمه

چنانچه در بودجه سالانه کل کشور، منابع پیش‌بینی شده در مقابل مصارف برآورد شده آن به صورت جمعی - خرجی در نظر گرفته شود، این منابع و مصارف، بودجه‌ی جمعی –خرجی محسوب می‌شود. این منابع و مصارف،بدون دریافت و پرداخت وجه نقد در نظر گرفته شده و در ذیل ردیف بودجه‌ای واحدهای گزارشگر پیش‌بینی می‌شود. برای نمونه می‌توان به منابع پیش‌بینی شده بابت حقوق ورودی دستگاه‌های اجرایی در مقابل اعتبار برآورد شده برای حقوق و عوارض گمرکی آن‌ها اشاره نمود.

از این رو واحد دارای اعتبار جمعی – خرجی می‌تواند بدون پرداخت وجه نقد و در حدود اعتبار برآورد شده مربوط، اعتبار موردنظر را استفاده نموده و تاییدیه دریافتی آن را از خزانه اخذ نماید. واحد دارای منابع جمعی – خرجی نیز می‌تواند بدون دریافت وجه نقد و در حدود منابع پیش‌بینی شده مربوط، موضوع مورد نظر را اعمال نموده و تاییدیه مرتبط با آن را از خزانه دریافت نماید. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی و واحد دارای منابع جمعی – خرجی (در برخی موارد نظیر ثبت معافیت‌ها و تخفیفات گمرکی به نرخ صفر یا معافیت مالیاتی که واحد دارای اعتبار و منابع جمعی – خرجی یکی است) به صورت زیر شناسایی می‌گردد. لازم به ذکر است صرفا 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه (به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت)/ دارایی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها)/ دارایی در جریان تکمیل/ موجودی‌ها (به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها)	**		
		دریافتی بابت عملیات ...	**

اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**

در صورتی که اعتبار جمعی – خرجی استفاده شده، قابل انتساب به دارایی واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. چنانچه بدهی‌های شناسایی شده واحد گزارشگر از محل اعتبار جمعی – خرجی تسویه شود، در ثبت فوق بدهی مزبور بدهکار می‌شود. بدیهی است، هرگونه عملیات در خصوص اعتبار جمعی – خرجی منوط به تبادل موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد. ضمنا هر نوع درآمد جمعی -خرجی باید در سطح تفصیلی تفکیک و افشا شده و رویدادهای مربوط از جمله معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی و گمرکی در سطح واحد گزارشگر اعم از استانی یا ستادی ثبت، نگهداری و گزارش گردد. همچنین اگر واحد گزارشگر بیش از یک نوع درآمد جمعی - خرجی داشته باشد، بایستی انواع درآمد را به تفکیک نوع درآمد، ثبت و در یادداشت‌های توضیحی افشاء نماید.

لازم به ذکر است، واحد دارای اعتبار جمعی – خرجی، صرفا 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.

واحد دارای برآورد اعتبار و پیش‌بینی منابع جمعی – خرجی برای موضوعی واحد

ثبت شماره (۳): به میزان استفاده از اعتبار جمعی - خرجی و تاییدیه‌های مربوط خزانه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
اعتبار ... مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده	**
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	**
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

لازم به ذکر است واحد دارای اعتبار جمعی – خرجی، صرفا در حدود اعتبار برآورد شده در موافقت‌نامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقت‌نامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

بخش بیست و هشتم

دستورالعمل حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲)

بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

۱- مقدمه

مطابق مفاد جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، عوارض موضوع بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی موضوع این قانون و عوارض شماره‌گذاری خودروهای موضوع بند (ج) ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه ذیربط نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود تا بر اساس نسبت‌های مقرر به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز شود. به علاوه سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری‌های شهرستان مربوط واریز می‌گردد تا مطابق قوانین و مقررات مربوط در همان روستاها و مناطق عشایری استفاده شود.

از سوی دیگر، بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، فرمانداری به عنوان یک واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود. بر این اساس گزارش‌های مالی مرتبط با این وجوه باید در پایان دوره مالی به استانداری مربوط (به عنوان واحد گزارشگر) ارسال تا در یادداشت‌های توضیحی آن واحد و دولت افشاء شود. از این رو رویدادهای مرتبط با سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری در دفاتر فرمانداری‌ها به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

ثبت شماره (۱): واریز سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**		
		سایـر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایـر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**

چنانچه در پایان دوره مالی حساب "بانک وجوه سایر منابع" و "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" مرتبط با این وجوه دارای مانده باشد، فرمانداری باید اطلاعات لازم را جهت افشاء در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی به استانداری مربوط ارسال نماید.

استانداری مکلف است، اطلاعات دریافتی از فرمانداری‌های ذیربط را در بخش سایر موارد افشاء به صورت زیر گزارش نماید:

"مانده حساب بانک وجوه سایر منابع و سایر حساب‌های و اسناد پرداختنی فرمانداری(های) .....، بابت موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم مبلغ ..... میلیون ریال می باشد."

ثبت شماره (۳): در صورت تحصیل یا ایجاد دارایی از محل وجوه یادشده

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

چنانچه وجوه مزبور برای تحصیل یا ایجاد دارایی استفاده شود، فرمانداری موردنظر باید اطلاعات مربوط به دارایی‌های مزبور را تا زمان برکناری یا واگذاری آن‌ها، در حساب انتظامی فوق (به تفکیک دارایی مربوط (شامل پیش‌پرداخت، موجودی‌ها و دارایی ثابت مشهود)، سال و اشخاص) نگهداری نماید.

بخش بیست و نهم

حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

مه
سنا
شنا

۱- مقدمه

بر اساس جزء (۱) بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، در این سال به سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور اجازه داده شده است، بیست درصد (۲۰٪) از وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده را برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی و تامین بخشی از هزینه‌های طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها به ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به‌صورت مستقیم و یا تامین قسمتی از وجوه مورد نیاز خرید ماشین‌آلات مذکور، به تفکیک سهم هر استان پرداخت و هزینه کند. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر سازمان فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

ثبت شماره (۱): دریافت وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور

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

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد برای تامین ماشین آلات خدماتی و عمرانی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – کنترل قراردادها	**		
		طرف حساب انتظامی – کنترل قراردادها	**

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می‌شود. ضمنا حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می‌یابد.

ثبت شماره (۳): در صورت واگذاری پیش‌پرداخت و اخذ تضمین لازم

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی – تضمین‌های دریافتی	**
پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**

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

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

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

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

بدیهی است واحد گزارشگر دریافت کننده نیز باید دارایی مربوط را در مقابل حساب "دریافتی از محل سایر منابع" شناسایی نماید.

چنانچه در پایان دوره مالی، حساب‌های مرتبط با این وجوه دارای مانده باشند، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور مکلف است، اطلاعات مربوط به این موضوع را در یادداشت توضیحی مرتبط با آن حساب افشاء نماید.

ثبت شماره (۷): در صورت پرداخت بخشی از مخارج طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها توسط این سازمان

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

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

بخش سی‌ام

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 سررسید 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 وجوه 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 بدهی های عمومی و روابط مالی دولت به صورت زیر شناسایی و گزارش گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
بدهی های غیر جاری				
حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	اوراق .....[1] پرداختنی	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسیدو 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 بدهی های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اصل اوراق ..... واگذارشده

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

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق ... 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 مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" (موضوع بند (پ) بخش دوازدهم از فصل هفتم) توسط واحد گزارشگر دریافت‌کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

بخش سی و یکم

حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی

۱- مقدمه

برخی واحدهای گزارشگر به‌منظور جذب کمک‌های بین‌المللی، در چارچوب اسناد بالادستی اقدام به انجام پروژه‌های مشترک با سازمان‌ها و مجامع بین‌المللی می‌کنند. پروژه بین‌المللی ترسیب کربن (مربوط به سازمان جنگل‌ها، مراتع و آبخیزداری کشور)، پروژه همکاری در احیاء دریاچه ارومیه (مربوط به سازمان حفاظت محیط زیست) نمونه‌هایی از پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی هستند. بر اساس تفاهم‌نامه‌های پروژه‌های مشترک، واحدهای مزبور به‌منظور اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی در سطح کشور، سهم دولت جمهوری اسلامی ایران را به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد واریز می‌نمایند. نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، وجوه مربوط (سهم دولت ایران) را با توجه به برنامه کاری سالیانه و درخواست‌های رسیده، حسب مورد به حساب عاملیت پروژه (عاملین ذیحساب واحد گزارشگر) یا اشخاص ذینفع واریز می‌کند. واحد گزارشگر و نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد، اسناد مربوط به پرداخت‌های انجام شده را مورد رسیدگی قرار می‌دهند. سهم سازمان‌های بین‌المللی نیز پس از بررسی‌های لازم، توسط نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد حسب مورد به حساب عاملیت پروژه یا اشخاص ذینفع واریز می‌گردد. در نهایت، رسیدگی مربوط به پرداخت‌های انجام شده از محل وجوه مذکور توسط واحد گزارشگر 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 سازمان‌های بین‌المللی در دفاتر واحد گزارشگر مسئول انجام پروژه‌های مشترک تهیه شده است.

۲- حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی

الف) حسابداری سهم دولت ایران در دفاتر واحد گزارشگر

الف-۱) در صورتی که سهم دولت ایران به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام تامین اعتبار لازم و واریز وجوه (سهم دولت ایران) به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد (حساب صندوق مشترک)

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**

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

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

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**

چنانچه بر اساس تفاهم‌نامه، هزینه‌های مدیریت و پشتیبانی صورت گرفته از سوی نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد به هنگام واریز وجه کسر شود، به میزان کسر هزینه‌های مزبور از مبلغ واریزی به حساب عامل ذیحساب پروژه، در ثبت مالی فوق سرفصل "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" و در ثبت بودجه‌ای فوق حسب مورد حساب "اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده" یا "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده" نیز بدهکار می‌گردد.

بدیهی است، به‌هنگام 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

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

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

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

الف-۲) در صورتی که سهم دولت ایران به حساب اشخاص ذینفع واریز گردد.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام تامین اعتبار لازم و واریز وجوه (سهم دولت ایران) به حساب نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد (حساب صندوق مشترک)

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**
		اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	**
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		بانک پرداخت سرمایه‌ای	**

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

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

ثبت شماره (۲): به هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

مه سنا شنا

حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
اعـتبار سرمایه‌ای بـابت پـرداخت‌های غیرقطعی/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	**		
		اعـتبار سرمایه‌ای تامین شده/ اعـتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		پـیـش پـرداخـت بـابـت عملیات سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

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): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایـی در جـریـان تـکـمـیـل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پـیـش پـرداخـت بـابـت عملیات سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
اعـتبار سرمایه‌ای مصرف شده/ اعـتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	**		
		اعـتبار سرمایه‌ای بـابت پـرداخت‌های غیرقطعی/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پـرداخت‌های غیرقطعی	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

مه سنا شنا

ثبت شماره (۵): به هنگام شناسایی کسور قانونی مربوط و واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهم دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه بدهی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		بیمه پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**

چنانچه طبق قوانین و مقررات واحد گزارشگر مکلف به کسر مالیات باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختنی نیز بستانکار می‌شود. در صورتی که رویداد فوق مربوط به تسویه بدهی مرتبط با موجودی‌ها باشد، در ثبت بودجه‌ای فوق حسب مورد حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی" / "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۶): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهم دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بیمه پرداختنی	**		
سپرده‌های پرداختنی	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار سرمایه‌ای تامین شده/ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	**

شایان ذکر است، ثبت این نوع سپرده از رعایت تشریفات قانون محاسبات عمومی کشور مستثنی می‌باشد.

ب) حسابداری سهم سازمان‌های بین‌المللی در دفاتر واحد گزارشگر

ب-۱) در صورتی که سهم سازمان‌های بین‌المللی به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب عامل ذیحساب پروژه

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

واریز سهم سازمان‌های بین‌المللی 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، بدهی مربوط بدهکار و حساب "هدایا و کمک‌ها" بستانکار می‌شود.

بدیهی است، به‌هنگام 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

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

چنانچه انتقال دارایی‌ها پس از اتمام پروژه به واحد گزارشگر محتمل باشد، به هنگام تایید اسناد و مدارک توسط دفتر عمران سازمان ملل متحد، حساب "هدایا و کمک‌ها" در مقابل کاهش حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" اعمال می‌شود. با وجود این، چنانچه انتقال دارایی‌ها در پایان پروژه به واحد گزارشگر محتمل نباشد، شناسایی هدایا و کمک‌ها در مقابل کاهش حساب‌ها و اسناد پرداختنی اعمال نمی‌شود بلکه در پایان پروژه حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" بدهکار و حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بستانکار می‌گردد.

ب-۲) در صورتی که سهم سازمان‌های بین‌المللی به حساب اشخاص ذینفع واریز گردد.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		هدایا و کمک‌ها	**
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

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

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

چنانچه انتقال دارایی‌ها پس از اتمام پروژه به واحد گزارشگر محتمل نباشد، شناسایی دارایی‌ها در مقابل حساب‌ها و اسناد پرداختنی انجام نمی‌شود. با وجود این، در صورتی که در پایان پروژه مالکیت دارایی‌ها به واحد گزارشگر انتقال یابد، حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بدهکار و حساب "هدایا و کمک‌ها" بستانکار می‌گردد.

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع به‌منظور تسویه بدهی‌ها

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

چنانچه طبق قوانین و مقررات، واحد گزارشگر مکلف به کسر مالیات باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختنی نیز بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۵): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (محل سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بیمه پرداختنی	**		
سپرده‌های پرداختی	**		
		هدایا و کمک‌ها	**

بخش سی و دوم

حسابداری حواله ارزی

۱- مقدمه

بر اساس قوانین و مقررات ممکن است بخشی از اعتبار واحدهای گزارشگر به صورت حواله ارزی در اختیار آن‌ها قرار گیرد. مبالغ ارزی مزبور مطابق اعلامیه تخصیص اعتبار هر یک از واحدها و با توجه به قوانین و مقررات مربوط مصرف می‌شود. به طور کلی حواله ارزی یا برای انجام معاملات ارزی مورد استفاده قرار می‌گیرد یا معادل نقدی آن با فروش ارز بر اساس قوانین و مقررات دریافت و مصرف می‌شود. رویدادهای مرتبط با معاملات ارزی در دو بخش واحد دریافت‌کننده حواله ارزی و سایر واحدهای مربوط به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	حواله ارزی	به تفکیک سال و واحد پولی	*	
حساب‌های انتظامی				
حساب انتظامی	حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	به تفکیک سال و اشخاص	*	
طرف حساب انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها			*

۳- حسابداری حواله ارزی

الف) دفاتر واحد دریافت‌کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۱): به هنگام تخصیص اعتبار

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

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار به فروش برسد و معادل ریالی آن دریافت شود)، بر مبنای نرخ تبدیل ارز درتاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی این ثبت و سایر ثبت‌های بودجه‌ای را تنها برای سهم خود از حواله ارزی اعمال می‌کند.

ثبت شماره (۲): در صورت صدور حواله ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حواله ارزی[۱]	**		
		دریافتی بابت عملیات ...[۲]	**
		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی[۳]	**

۱- حواله ارزی نوعی موجودی نقد محسوب شده و در شناسایی اولیه به نرخ ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار تسعیر می‌گردد.

۲- سهم اعتبار تخصیص یافته واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی که معادل آن تاییدیه مربوط توسط خزانه صادر می‌شود.

۳- سهم اعتبار تخصیص یافته سایر واحدها که به‌صورت حواله ارزی در اختیار واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی قرار گرفته است.

ثبت شماره (۳): به هنگام تامین اعتبار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**

لازم به ذکر است، واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی برای سهم سایر واحدها از محل حواله ارزی تامین اعتبار انجام نمی‌دهد.

ثبت شماره (۴): در صورت رخداد معامله ارزی

ثبت شماره (۱-۴): به هنگام تحمل هزینه یا خرید دارایی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	**

منظور از معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. معامله ارزی در شناخت اولیه به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲-۴): به هنگام تسویه بدهی‌های ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	**		
		حواله ارزی	**
		تفاوت تسعیر ارز[1]	**
اعتبار ... مصرف شده			
		اعتبار ... تامین شده	**

۱- تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه بدهی ارزی باید به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور شود. در ثبت فوق فرض شده است که تفاوت تبدیل ناشی از تسویه بدهی ارزی بستانکار است.

چنانچه حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی مربوط به سهم سایر واحدها از محل حواله ارزی باشد، ثبت بودجه‌ای فوق اعمال نمی‌شود. شایان ذکر است، اقلام پولی ارزی با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر می‌شود. بر این اساس، چنانچه بدهی ارزی تا پایان دوره تسویه نشود، لازم است به نرخ تبدیل ارز در تاریخ گزارشگری تسعیر و تفاوت تبدیل حاصل به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور شود.

ثبت شماره (۳-۴): به هنگام تحویل دارایی‌ها به سایر واحدها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
تفاوت تسعیر ارز[1]	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

۱- حساب تفاوت تسعیر ارز، با توجه به ماهیت بستانکار یا بدهکار آن در زمان تحصیل دارایی‌ها، حسب مورد بدهکار یا بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۴-۴): تسویه بدهی‌های ناشی از معاملات ارزی سایر واحدها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حـوالـه ارزی	**

چنانچه سایر واحدها راسا معامله ارزی انجام دهند و از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی بخواهند بدهی ارزی ایجاد شده ناشـی از معامله مذکور را پرداخت کند، آن واحد برای اعمال حساب تسویه بدهی‌های ناشی از معاملات ارزی سایر واحدها از ثبت فوق استفاده می‌کند. در این ثبت، حساب حواله ارزی بر اساس نرخ ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار بستانکار می‌شود. لازم به‌ذکـر اسـت، نـرخ ارز در تـاریخ تسویه بدهی باید به سایر واحدها اعلام شود تا تفاوت تبدیل ارز در دفاتر آن‌ها شناسایی شود.

ثبت شماره (۵): دریافت معادل ریالی حواله ارزی

ثبت شماره (۱-۵): فروش حواله ارزی با نرخی کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
تفاوت تسعیر ارز	**		
		حـوالـه ارزی	**

ثبت شماره (۲-۵): فروش حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

ثبت شماره (۱-۲-۵): درصورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
	**	حـوالـه ارزی	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

چنانچه واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، این وجـوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابـع عمـومی	**		
		بـانـک ...	**

ثبت شماره (۲-۲-۵): درصورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
	**	حـوالـه ارزی	**
		تفاوت تسعیر ارز	**

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبـار را داشـته باشـد، بایسـتی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت‌نامه، اعلامیه تخصیص اعتبار و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت‌های بودجه‌ای مربوط را اصلاح نماید.

ثبت شماره (۶): دریافت معادل ریالی حواله ارزی و پرداخت آن به حساب سایر واحدها

ثبت شماره (۱-۶): دریافت معادل ریالی حواله ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
		حـوالـه ارزی	**
		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

تفاوت‌های تبدیل ناشی از فروش سهم اعتبار تخصیص یافته سایر واحدها از حواله ارزی، به حساب "سایر حساب‌ها و اسـناد پرداختنـی" منظور می‌شود. لازم به ذکر است، ثبت فوق با فرض فروش حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار اعمال شـده اسـت. در صورت فروش حواله ارزی با نرخی کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار، در ثبت فوق حساب "سایر حساب‌ها و اسـناد پرداختنـی" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۲-۶): پرداخت معادل ریالی حواله ارزی به حساب سایر واحدها

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

اقلام پولی ارزی با استفاده از نرخ تبدیل در پایان دوره تسعیر می‌شود. بر این اساس، مانده حواله ارزی در پایان دوره به نرخ تبدیل ارز در تاریخ گزارشگری تسعیر و تفاوت تبدیل حاصل به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسعیر اقلام پولی ارزی به حساب تفاوت تسعیر 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 می‌شود. چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب مزبور بدهکار 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 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. همچنین خالص مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر ارز، طی دوره باید در صورت تغییرات در ارزش خالص منعکس شود.

ب) دفاتر سایر واحدهای مربوط

ثبت شماره (۱): به هنگام تخصیص اعتبار

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

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار به فروش برسد و معادل ریالی آن دریافت شود)، بر مبنای نرخ تبدیل ارز در تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام و باتوجه به سهم از حواله ارزی اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): صدور حواله ارزی به نام واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی به‌عنوان بخشی از اعتبار تخصیص یافته

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		دریافتی بابت عملیات ...	**

ثبت فوق به مبلغ سهم اعتبار تخصیص یافته واحد از حواله ارزی انجام و معادل آن تاییدیه مربوط توسط خزانه صادر می‌شود.

ثبت شماره (۳): در صورت وقوع معامله ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۱-۳): ارسال سفارش به واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی برای خرید دارایی یا موجودی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار ... تامین شده	**		
		اعتبار .... تخصیص یافته	**
حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	**

ثبت شماره (۲-۳): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

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

ثبت شماره (۳-۳): دریافت دارایی‌ها از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		تفاوت تسعیر ارز	**

طرف حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	**		
		حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها	**

دارایی‌ها یا موجودی‌های خریداری شده با توجه به نرخ تبدیل در تاریخ معامله ارزی (اعلام شده توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی) ثبت می‌شوند. به‌علاوه، بدهکار یا بستانکار بودن حساب تفاوت تسعیر ارز با توجه به نرخ اعلامی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی تعیین می‌شود.

ثبت شماره (۴): در صورت وقوع معامله ارزی توسط سایر واحدها

ثبت شماره (۱-۴): به هنگام تامین اعتبار

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
اعتبار ... تامین شده	**		
		اعتبار ... تخصیص یافته	**

ثبت شماره (۲-۴): در صورت رخداد معامله ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	**

منظور از معامله ارزی، معامله‌ای است که بهای آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارز است. معامله ارزی در شناخت اولیه به واحد پول عملیاتی و بر اساس نرخ تبدیل در تاریخ معامله ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۳-۴): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		تفاوت تسعیر ارز	**
اعتبار ... مصرف شده			
		اعتبار ... تامین شده	**

در ثبت فوق فرض شده است که تفاوت تبدیل بستانکار است. همچنین، بدهکار یا بستانکار بودن حساب تفاوت تسعیر ارز با توجه به نرخ اعلامی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی تعیین می‌شود.

ثبت شماره (۵): دریافت معادل ریالی حواله ارزی از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۱-۵): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخی کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
تفاوت تسعیر ارز	**		
		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت شماره (۲-۵): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

ثبت شماره (۱-۲-۵): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبـار را نداشته باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
	**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

چنانچه واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، این وجـوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابـع عمـومی	**		
		بـانـک ...	**

ثبت شماره (۲-۲-۵): درصورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
	**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		تفاوت تسعیر ارز	**

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیـه تخصـیص اعتبـار را داشـته باشـد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت‌نامه، اعلامیه تخصیص اعتبار و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت‌های بودجه‌ای مربوط را اصـلاح و به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، معادل مبلغ تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده، ثبت زیر را اعمال نماید.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**		
		طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	**

بخش سی و سوم

حسابداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی

(صرفا برای واحدهای گزارشگر دارای مجوز قانونی)

۱- مقدمه

برخی از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط، مجاز به وصول و مصرف درآمدهای اختصاصی به صورت ارزی می‌باشند. این واحدها بایستی رویدادهای مربوط به وصول این درآمدها و مصرف آن را مشابه سایر رویدادهای خود براساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر خود اعمال حساب نمایند. رویدادهای مرتبط با عملیات مزبور در واحدهای گزارشگر به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- دستورالعمل حسابداری

واحدهای گزارشگر می‌بایست رویدادهای مربوط به وصول درآمدهای ارزی و مصرف آن را بر اساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی اعمال حساب نمایند، با این تفاوت که مبلغ ارز دریافت شده و تمام ثبت‌های بودجه‌ای مربوط به مصرف این وجوه، بایستی بر اساس نرخ تسعیر ارز در تاریخ واریز درآمد به حساب بانک دریافت ارزی مفتوحه توسط اداره کل خزانه، اعمال حساب شود.

همچنین واحدهای گزارشگر می‌بایست عملکرد ریالی دریافت و پرداخت‌های ارزی صورت گرفته خود را در حدود اعتبارات مصوب در قانون بودجه جهت اعمال حساب در عملکرد درآمد اختصاصی به اداره کل خزانه اعلام نمایند و خزانه نیز با احتساب آن تاییدیه درآمد اختصاصی واحد گزارشگر را صادر نماید.

در صورت فروش ارز با نرخی بیش از نرخ مذکور به جای مصرف آن، در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از این وجوه حاصل را داشته باشد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت‌نامه و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت‌های بودجه‌ای مربوط را اصلاح نماید.

درخصوص واحدهای گزارشگری که مجوز انتقال وجوه مانده مصرف نشده به سال بعد را نداشته باشند، آن قسمت از ارز دریافتی که تا پایان مهلت قانونی به مصرف نرسد، با رعایت قوانین و مقررات به فروش رسیده و وجوه حاصل به حساب درآمد عمومی کشور واریز می‌شود.

بخش سی و چهارم

حسابداری عملیات سازمان جمع آوری و فروش

اموال تملیکی به نمایندگی از دولت

۱- مقدمه

کلیه اموالی که تحت توقیف یا سرپرستی و یا مدیریت دولتی درآمده و یا به هر نحو به تصرف دولت درمی‌آید در اختیار سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی قرار می‌گیرد تا در جمع‌آوری، نگهداری و اداره آن اقدام نماید. با توجه به اینکه اموال توقیفی (تحت تصرف آن سازمان) پس از صدور حکم قضایی، دارایی سازمان (به نمایندگی از دولت) محسوب می‌شود، بایستی نسبت به شناسایی آن‌ها طبق الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۳) اقدام شود. سازمان مزبور بایستی رویدادهای مربوط به اموال یادشده را براساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر خود اعمال حساب نمایند. رویدادهای مرتبط با عملیات مزبور در سازمان یادشده به صورت ذیل شناسایی می‌گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
سایر دارایی‌های جاری	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و سال	*	
	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها[1]	به تفکیک طبقه‌دارایی مربوط و سال		*

۱- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها، کاهنده حساب دارایی‌های نگهداری شده برای فروش محسوب می‌شود.

۳- دستورالعمل حسابداری

سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی می‌بایست رویدادهای مربوط به اموال توقیفی را بر اساس سرفصل‌های موجود در نظام حسابداری بخش عمومی اعمال حساب نماید، با این تفاوت که به‌منظور شناسایی تحقق درآمدهای ناشی از توقیف یا تصرف دارایی‌های مزبور بایستی در ثبت شماره (۲) فصل پنجم نظام حسابداری بخش عمومی، حساب "دارایی‌های نگهداری شده برای فروش" در مقابل حساب "درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" اعمال حساب شود. همچنین، به‌منظور اعمال حساب فروش دارایی‌های مزبور حساب " دارایی‌های نگهداری شده برای فروش " در طرف بستانکار ثبت شماره (۱۵) فصل یادشده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بخش سی و پنجم

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام شرکت‌ها

۱- مقدمه

برخی از واحدها نظیر دانشگاه ها بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به سرمایه گذاری در سهام شرکت‌ها از محل وجوه اختصاصی خود هستند. این سرمایه گذاری ها غالبا کوتاه مدت است وبه منظور کنترل یا ایجاد نفوذ موثر بر شرکت سرمایه پذیر انجام نمی‌شود. واحد های مزبور قبل از اقدام به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها و استفاده از این دستورالعمل باید با رعایت قوانین بالادستی، مجوزهای قانونی لازم برای سرمایه‌گذاری در سهام شرکت یا شرکت‌های سرمایه‌پذیر را از مراجع ذیصلاح اخذ نمایند. رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت‌ها

ثبت شماره (۱): چنانچه واحدها بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها از محل وجوه اختصاصی خود باشند، به هنگام تامین اعتبار بایستی حسب مورد ثبت شماره (۱۵) یا ثبت شماره (۴۹) از فصل دوم و ثبت شماره (۱۶) یا ثبت شماره (۵۹) از فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی را اعمال و رویدادهای مربوط به تحصیل سرمایه‌گذاری را به بهای تمام شده به صورت زیر شناسایی نمایند.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		بانک ...	**

بدیهی است در صورت تحقق درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، ثبت شماره (۲) از فصل پنجم نظام مزبور اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام واگذاری سرمایه‌گذاری، مانده آن از دفاتر خارج و تفاوت عواید حاصل از واگذاری و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، به عنوان سود یا زیان شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۱-۲): در صورتی که عواید حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری بیش از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک ...	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

اعـتبار .../ اعـتبار ...انـتـقالـی[1]	**		
		اعـتبار ... تـامـین شـده/ اعـتبار ... انـتـقالـی تـامـین شـده	**

۱- به میزان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل

لازم به ذکر است، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری مطابق ثبت شماره (۱۶) از فصل پنجم نظام یادشده به حساب خزانه واریز می‌گردد.

ثبت شماره (۲-۲): در صورتی که عواید حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری کمتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل باشد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـانـک ...	**		
حسابها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**
اعـتبار ... / اعـتبار ... انـتـقالـی[1]	**		
کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار ... / کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار ... انتقالی[2]	**		
		اعـتبار ... تـامـین شـده / اعـتبار ... انـتـقالـی تـامـین شـده	**

۱- به میزان وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری

۲- به میزان تفاوت حاصل از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل و وجوه حاصل از سرمایه‌گذاری.بدیهی است پس از رسـیدگی و طی مراحل قانونی و صدور رای، واحد گزارشگر می بایست نسبت به اعمال تعدیلات لازم و ثبت های تکمیلی اقدام نماید.

بخش سی و ششم

حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در شرکت‌ها

۱- مقدمه

یک واحد گزارشگر ممکن است به موجب قوانین و مقررات ملزم به انجام سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها باشد. حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته با استفاده از روش ارزش ویژه انجام می‌شود. در غیر این صورت سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌ها در صورت وضعیت مالی به یکی از روش‌های زیر منعکس می‌شوند:

الف) بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته

(ب) مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین.

این دستورالعمل برای سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌ها تدوین شده است.

۲- تعاریف و اصطلاحات

سرمایه‌گذاری بلندمدت: به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیت‌های واحد تجاری نگهداری شود. یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیت‌هایی باشد.

واحد وابسته: واحدی است که سرمایه‌گذار، بر آن نفوذ قابل ملاحظه دارد.

نفوذ قابل ملاحظه: توانایی شرکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر است، اما کنترل یا کنترل مشترک آن سیاست‌ها نیست.

روش ارزش ویژه: روش حسابداری است که بر اساس آن، سرمایه‌گذاری در ابتدا به بهای تمام‌شده شناسایی می‌شود و پس از آن، بابت تغییر سهم سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های سرمایه‌پذیر پس از تحصیل، تعدیل می‌گردد. مازاد یا کسری (تغییرات در وضعیت مالی) سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سود یا زیان سرمایه‌پذیر است و سایر ارزش خالص سرمایه‌گذار، شامل سهم آن از سایر تغییرات در ارزش خالص سرمایه‌پذیر است که در مازاد یا کسری آن شناسایی نشده است.

۳- سرفصل حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های غیرجاری				
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	به تفکیک شرکت	*	
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	به تفکیک شرکت و سال		*
درآمدها				
سایر درآمدها	سایر درآمدهای واحد	به تفکیک موضوع درآمد		*

۴- حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

الف) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		بانک ...	**
		سایر درآمدهای واحد*	**
اعتبار ... مصرف شده/ اعتبار ... انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده/ اعتبار ... انتقالی تامین شده	**

شایان ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

*** یک سرمایه گذاری، از تاریخی که به سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل می شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می گردد. در زمان تحصیل سرمایه گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر، به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود:**

الف. سرقفلی مربوط به واحد وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

ب. هرگونه مازاد سهم واحد گزارشگر از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در تعیین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحد تجاری سرمایه‌پذیر در دوره‌ای که سرمایه‌گذاری تحصیل شده است، به عنوان سود خرید زیر قیمت در نظر گرفته می‌شود. در چنین، حالتی، حساب سایر درآمدهای واحد در ثبت فوق بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۲): گزارش سود یا زیان توسط واحد سرمایه‌پذیر

در روش ارزش ویژه، سهم واحد گزارشگر از سود خالص یا زیان واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها برمبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، به حساب سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

ثبت شماره (۱-۲): به‌هنگام گزارش سود (مازاد) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

ثبت شماره (۲-۲): به‌هنگام گزارش زیان (کسری) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

شایان ذکر است، تعدیلات لازم بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها برمبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، با استفاده از ثبت‌های فوق اعمال می‌شود.

همچنین، در روش ارزش ویژه سودها و زیان‌های ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورت‌های مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد وابسته شناسایی می‌شود. سهم واحد گزارشگر از سودها یا زیان‌های واحد وابسته که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود. این اقدام حسب مورد با انجام تعدیل در ثبت شماره (۲-۱) یا (۲-۲) انجام می‌شود. حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و همچنین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحدسرمایه‌پذیر می‌شود. شایان ذکر است هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی دارایی‌هایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، این زیان‌ها باید توسط واحد گزارشگر بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی دارایی‌های قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، واحد گزارشگر باید سهم خود از آن زیان‌ها را شناسایی کند.

ثبت شماره (۳): به‌هنگام تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

ثبت شماره (۴): به‌هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه‌پذیر

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

ثبت شماره (۵): به‌هنگام واریز منابع (عمومی/اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

ثبت شماره (۶): شناسایی تغییرات در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد یا کسری آن شناسایی نشده است.

سهم واحد گزارشگر از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد وابسته (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تفاوت تسعیر ارز) باید در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص واحد گزارشگر ارائه شود.

ثبت شماره (۱-۶): به‌هنگام افزایش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		مازاد تجدید ارزیابی	**
		تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**
		تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	**

ثبت شماره (۲-۶): به‌هنگام کاهش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در کسری آن شناسایی نشده است.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مازاد تجدید ارزیابی	**		
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**		
تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

ب) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه نداشته باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		بانک ...	**
اعتبار ... مصرف شده/ اعتبار ... انتقالی مصرف شده	**		
		اعتبار ... تامین شده/ اعتبار ... انتقالی تامین شده	**

شایان ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۲): به‌هنگام تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها[1]	**

۱- مبالغ سود تضمین شده، حق‌امتیاز و سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری، عموماً درآمد تلقی می‌گردد. با این وجود، سود سهام دریافتنی مازاد بر سهم واحد گزارشگر از سودهای مصوب واحد سرمایه‌پذیر پس از تحصیل سرمایه‌گذاری، معرف بازیافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود. در این موارد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بابت سود سهام دریافتنی کاهش داده می‌شود.

ثبت شماره (۳): به‌هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه‌پذیر

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

مسنا شنا

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

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

ثبت شماره (۵): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت استفاده از روش بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته

ثبت شماره (۱-۵): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
		ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	**

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

هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته در صورت وضعیت مالی منعکس شود، مبلغ دفتری آن به طور ادواری بررسی می شود. چنانچه کاهشی در ارزش یک سرمایه گذاری مشاهده شود و بازیافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری سرمایه گذاری از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ برآوردی کاهش داده شود.

ثبت شماره (۲-۵): شناسایی برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	**		
		سایر درآمدهای واحد	**

هرگاه رویدادهایی که باعث کاهش ارزش در سرمایه‌گذاری شده، تا حدی که برطرف شود به‌طوری که کاهش ارزش قبلی قابل بازیافت باشد، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها (سایر درآمدهای واحد) شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۶): شناسایی تغییرات مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در صورت استفاده از روش تجدید ارزیابی

ثبت شماره (۱-۶): شناسایی افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت درنتیجه تجدید ارزیابی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	**		
		مازاد تجدید ارزیابی	**
		سایر درآمدهای واحد	**

هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی منعکس شود، افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت درنتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص منعکس شود. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان

هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها (سایر درآمدهای واحد) شناسایی شود.

ثبت شماره (۲-۶): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها درنتیجه تجدید ارزیابی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت[1]	**		
مازاد تجدید ارزیابی	**		
		ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	**
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

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

کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه 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 باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

شایان ذکر است در ثبت‌های فوق کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری و همچنین برگشت کاهش مزبور از طریق یک حساب کاهنده (ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها) شناسایی می‌شود.

پیوست ۱

نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست

صورت مغایرت بانکی

۱. مقدمه

مغایرت‌گیری مانده بانک، فرآیندی است که موجب بررسی عملیات اثرگذار بر حساب‌های بانکی شده و از این طریق می‌تواند 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 فعالیت‌های مالی و تعدد حساب‌های بانکی از اهمیت بیشتری برخوردار است. لذا با توجه به اهمیت موضوع یاد شده از دیدگاه اعمال کنترل های داخلی و همچنین به منظور ایجاد وحدت رویه مالی در واحدهای گزارشگر کشور، دستورالعمل حاضرتهیه و ابلاغ شده است.

۲. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمائم زیر همراه با صورتحساب مغایرت بانکی هر یک از حساب‌های واحد گزارشگر الزامی می‌باشد:

۱. صورت‌حساب بانکی؛

۲. لیست چک‌های 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. لیست‌های 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 حساب‌های بانکی باید ارایه شود به گونه‌ای که حاصل جمع موجودی بانک طبق دفتر ذیحسابی در صورت مغایرت‌های بانکی مطابق با مانده حساب‌های بانک در دفاتر واحد گزارشگر مربوط باشد .

- در صورت استفاده از سیستم‌های الکترونیکی جهت پرداخت، اعمال کنترل‌های داخلی مناسب در این زمینه ضروری است.

۳. نمونه فرم قابل قبول صورت مغایرت بانکی

عنوان واحد گزارشگر :

صورت مغایرت بانکی حساب _____ به شماره _____ نزد بانک _____ شعبه _____

تاریخ تهیه گزارش :

شرح	طبق دفتر ذیحسابی	طبق صورتحساب بانکی
موجودی بانک		
اضافه می‌شود به موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند، اضافه واریزی و وجوه فاقد مشخصات و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
اضافه می‌شود به موجودی صورتحساب بانک؛ وجوه بین‌راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی به حساب بانک واریز نشده‌اند و اشتباه بانک		
کسر می‌شود از موجودی صورتحساب بانک؛ وجوه چک‌های بین‌راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده‌اند ولی از حساب بانک برداشت نشده‌اند و اشتباه بانک		
کسر می‌شود از موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به کارمزد بانکی، برداشت به موجب احکام و تامین اجتماعی و سایر برداشت های قانونی که از حساب بانک کسرشده‌اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده‌اند و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
موجودی واقعی بانک		

تنظیم کننده **دفترداری و تنظیم حساب‌ها** **ذیحساب و مدیرکل امور مالی**

پیوست ۲

کدینگ حساب‌های کل و معین

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۱	دارایی‌ها		
۱۱۰	موجودی نقد	۱۱۰۰۱	بانک پرداخت هزینه
		۱۱۰۰۲	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		...	بانک پرداخت اختصاصی
		...	بانک وجوه سایر منابع
		...	بانک دریافت وجوه سپرده
		...	بانک رد وجوه سپرده
		...	بانک دریافت
		...	بانک رد وجوه اضافه دریافتی
		...	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		...	بانک وجوه کارشناسی ثبت
		...	بانک وجوه خدمات ثبت
		...	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی
		...	بانک دریافت فروش اراضی
		...	بانک پرداخت فروش اراضی
		...	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی
		...	بانک پرداخت خانه‌های سازمانی
		...	بانک پرداخت وجوه یارانه
		...	کارت هدیه
		...	بانک ارزی
		...	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی
		...	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
		...	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		...	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب
		...	صندوق
		...	حواله ارزی
۱۱۵	حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	۱۱۵۰۱	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		...	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی
		...	مطالبات از سایر واحدها
		...	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی هزینه
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی سرمایه ای
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی هزینه
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی- بن غیر نقدی
		...	ودایع
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – حواله قیر
		...	وجوه سپرده نزد خزانه
		...	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
		...	وجوه نامشخص انتقالی به خزانه
		...	وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه
		...	مطالبات از خزانه

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
		...	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی
		...	وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه
		...	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
		...	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		...	حساب‌ها و اسناد دریافتنی – سهمیه وکیوم باتوم
۱۲۰	حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات غیرمبادله‌ای	۱۲۰۰۱	حساب ها و اسناد دریافتنی
		...	حساب ها و اسناد دریافتنی ارزی
		...	مطالبات از سایر واحدها
		...	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۱۲۵	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۱۲۵۰۱	سرمایه گذاری در شرکت‌ها
		۱۲۵۰۲	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
		۱۲۵۰۳	درآمد دوره‌های آتی
۱۳۰	موجودی‌ها	۱۳۰۰۱ الی ...	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		...	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	سایر موجودی‌ها – اوراق بهادار
			سایر موجودی‌ها – تنخواه‌گردان اوراق بهادار
۱۴۰	پیش پرداخت‌ها	۱۴۰۰۱	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		۱۴۰۰۲	پیش پرداخت مواد و کالا
۱۴۵	سایر دارایی‌های جاری	...	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش
		...	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
۱۵۰	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۵۰۰۱	دارایی در جریان تکمیل
		۱۵۰۰۲ الی ...	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	استهلاک انباشته ...
		...	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		...	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		...	پیش پرداخت اعتبار اسنادی
		...	پیش پرداخت مواد و کالا
		...	دارایی اجاره‌ای
		...	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای
۱۶۰	دارایی‌های نامشهود	۱۶۰۰۱ الی ...	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		...	استهلاک انباشته ...
		...	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		...	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود
۱۷۰	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	۱۷۰۰۱	سرمایه گذاری در شرکت‌ها
		۱۷۰۰۲	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
		۱۷۰۰۳	درآمد دوره‌های آتی
۱۸۰	سایر دارایی‌های غیرجاری	۱۸۰۰۱	مطالبات بلند مدت دولت
		۱۸۰۰۲	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت
		۱۸۰۰۳	تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۲	**بـدهی‌هـا**		
۲۱۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۲۱۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی ارزی
		...	حساب‌ها و اسناد پرداختنی- اعتبار اسنادی
		...	هزینه مالی آتی
		...	حقوق و مزایای پرداختنی
		...	بدهی به سایر واحدها
		...	سپرده‌های پرداختنی
		...	سپرده‌های پرداختنی ارزی
		...	سود تضمین شده پرداختنی
		...	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
		...	اسناد خزانه پرداختنی
۲۲۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۲۲۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		۲۲۰۰۲	بدهی به سایر واحدها
۲۳۰	پیش‌دریافت‌ها	۲۳۰۰۱	پیش‌دریافت اعتبار هزینه
		۲۳۰۰۲	پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای
		۲۳۰۰۳	پیش‌دریافت درآمد
۲۴۰	سایر بدهی‌های جاری	۲۴۰۰۱	بیمه پرداختنی
		...	حق بازنشستگی پرداختنی
		...	سایر کسور پرداختنی
		...	مالیات پرداختنی
		...	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح
		...	ذخیره هزینه‌های تحقق یافته
		...	ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
		...	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		...	بدهی بابت وجوه نامشخص
		...	بدهی بابت چک‌های بین راهی
		...	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی
		...	بدهی بابت اوراق بهادار
		...	بدهی بابت وجه‌الضمان
۲۵۰	حساب ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	۲۵۰۰۱	اوراق مشارکت پرداختنی
		۲۵۰۰۲	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		۲۵۰۰۳	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت
		۲۵۰۰۶	اوراق مرابحه پرداختنی
		۲۵۰۰۷	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت
۲۶۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰۰۱	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۲۷۰	سایر بدهی‌های غیرجاری	۲۷۰۰۱	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
		۲۷۰۰۲	سایر ذخایر

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۳	**ارزش خالص**		
۳۱۰	ارزش خالص انباشته	۳۱۰۰۱	ارزش خالص انباشته
		...	شناسایی اولیه دارایی‌ها
		...	شناسایی اولیه بدهی‌ها
		...	دارایی‌های انتقالی
		...	دارایی‌های دریافتی
		...	تعدیلات سنواتی
		...	خالص تغییر در وضعیت مالی
		...	تسویه مطالبات—اسناد تسویه خزانه
		...	تسویه بدهی‌ها —اسناد تسویه خزانه
		...	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
۳۲۰	مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰۰۱	مازاد تجدید ارزیابی
۳۳۰	تفاوت تسعیر ارز	۳۳۰۰۱	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
		۳۳۰۰۲	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
۴	**درآمدها**		
۴۱۰	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	۴۱۰۰۱	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 مزایا
		...	دریافتی بابت وجوه یارانه
		...	دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل
		...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل
۴۲۰	دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	۴۲۰۰۱	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی
		۴۲۰۰۲	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی در دوره متمم
		...	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی سال قبل
۴۳۰	کمک‌های بلاعوض دریافتی	۴۳۰۰۱	هدایا و کمک‌ها
۴۴۰	سایر درآمدها	۴۴۰۰۱	دریافتی از محل سایر منابع
		...	دریافتی بابت خدمات ثبتی
		...	دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس
		...	محکوم به دولت
		...	درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی
		...	سایر درآمدهای واحد
		...	سایر درآمدها - انتقالات
۵	**درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت**		
۵۱۰	درآمدهای دولت	۵۱۰۰۱	درآمد حاصل از مالیات و عوارض
		۵۱۰۰۲	درآمد حاصل از مالکیت دولت
		۵۱۰۰۳	درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات
		۵۱۰۰۴	درآمد حاصل از جرایم و خسارت
		۵۱۰۰۵	سایر درآمدها
		۵۱۰۰۶	تخفیفات و بخشودگی
		۵۱۰۰۷	درآمد ناشی از کمک‌های اجتماعی

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۶	**هـزیـنـه‌هـا**		
۶۱۰	هـــزیـنـــه	۶۱۰۰۱	هزینه جبران خدمت کارکنان
		۶۱۰۰۲	هزینه استفاده از کالاها و خدمات
		۶۱۰۰۳	هزینه اموال و دارایی
		۶۱۰۰۴	هزینه یـارانـه
		۶۱۰۰۵	هزینه کمک‌های بلاعوض
		۶۱۰۰۶	هزینه رفاه اجتماعی
		۶۱۰۰۷	سایر هزینه‌ها
		۶۱۰۰۸	هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت
		۶۱۰۰۹	سایر هزینه‌ها - انتقالات
۷	**وجوه ارسالی به خزانه**		
۷۱۰	وجوه ارسالی به خزانه	۷۱۰۰۱	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی
		۷۱۰۰۲	وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی
۸	**حساب‌های انتظامی**		
۸۱۰	حساب‌های انتظامی	۸۱۰۰۱	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی
		۸۱۰۰۲	حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده
		۸۱۰۰۳	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری
		۸۱۰۰۴	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		۸۱۰۰۵	حساب انتظامی- کـنترل قـراردادها
		۸۱۰۰۶	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
		۸۱۰۰۷	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
		۸۱۰۰۸	حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده
		۸۱۰۱۰	حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی
		۸۱۰۱۱	حساب انتظامی- موجودی‌های امانی
		۸۱۰۱۲	حساب انتظامی- دارایی‌های امانی
		۸۱۰۱۳	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه ای
		۸۱۰۱۴	حساب انتظامی- اوراق مرابحه
		۸۱۰۱۵	حساب انتظامی- اوراق مشارکت
		۸۱۰۱۶	حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها
		۸۱۰۱۷	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
		۸۱۰۱۸	حساب انتظامی- بدهی‌های احتمالی
۸۲۰	طرف حساب‌های انتظامی	۸۲۰۰۱	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی
		۸۲۰۰۲	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های واگذارشده
		۸۲۰۰۳	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری
		۸۲۰۰۴	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		۸۲۰۰۵	طرف حساب انتظامی- کـنترل قـراردادها
		۸۲۰۰۶	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
		۸۲۰۰۷	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
		۸۲۰۰۸	طرف حساب انتظامی- منابع پیش‌بینی شده
		۸۲۰۱۰	طرف حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی
		۸۲۰۱۱	طرف حساب انتظامی- موجودی‌های امانی

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
		۸۲۰۱۲	طرف حساب انتظامی- دارایی‌های امانی
		۸۲۰۱۳	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای
		۸۲۰۱۴	طرف حساب انتظامی- اوراق مرابحه
		۸۲۰۱۵	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت
		۸۲۰۱۶	طرف حساب انتظامی- کنترل سفارش‌ها
		۸۲۰۱۷	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
		۸۲۰۱۸	طرف حساب انتظامی- بدهی‌های احتمالی
۹	بـــودجـــه		
۹۱۰	بودجه واحـد گـزارشـگـر	۹۱۰۰۱	بودجه اعتبار هزینه
		۹۱۰۰۲	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
		۹۱۰۰۳	بودجه اعتبار هزینه انـتقـالـی
		۹۱۰۰۴	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی
۹۱۵	اعـتبار انـتقـالـی	۹۱۵۰۱	اعتبار هزینه انـتقـالـی
		۹۱۵۰۲	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی
۹۲۰	اعتبار مصوب	۹۲۰۰۱	اعتبار هزینه
		۹۲۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای
۹۲۵	اسناد واخواهی شده	۹۲۵۰۱	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه
		۹۲۵۰۲	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		۹۲۵۰۳	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		۹۲۵۰۴	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۳۰	اعـتبـار تخصیص یافته	۹۳۰۰۱	اعتبار هزینه تخصیص یافته
		۹۳۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
۹۳۵	کسری ابواب جمعی	۹۳۵۰۱	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه
		۹۳۵۰۲	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای
		۹۳۵۰۳	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
		۹۳۵۰۴	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۴۰	حـوالـه‌هـا	۹۴۰۰۱	حواله اعتبار هزینه
		۹۴۰۰۲	حواله اعتبار سرمایه‌ای
		۹۴۰۰۳	حواله اعتبار هزینه انتقالی
		۹۴۰۰۴	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
۹۵۰	اعـتبـار ابـلاغـی	۹۵۰۰۱	اعتبار هزینه ابلاغی
		۹۵۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
		۹۵۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی
		۹۵۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
۹۶۰	کـنـتـرل اعـتـبـار	۹۶۰۰۱	کـنـتـرل اعـتـبـار هـزیـنـه
		۹۶۰۰۲	کـنـتـرل اعـتـبـار سـرمـایـه‌ای
۹۷۰	اعتبار تامین شده	۹۷۰۰۱	اعتبار هزینه تامین شده
		۹۷۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده
		۹۷۰۰۳	اعتبار هزینه انـتقـالـی تامین شده
		۹۷۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انـتقـالـی تامین شده

کدینگ حساب‌های کل	حساب کل	کدینگ حساب‌های معین	حساب معین
۹۸۰	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۱	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		۹۸۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
		۹۸۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
		۹۸۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
۹۹۰	اعتبار مصرف شده	۹۹۰۰۱	اعتبار هزینه مصرف شده
		۹۹۰۰۲	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		۹۹۰۰۳	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده
		۹۹۰۰۴	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده

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

مه سنا شنا

پیوست ۳

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

واحد گزارشگر نمونه

روی کاغذ سربرگ دار واحد گزارشگر تایپ شود.

واحد گزارشگر نمونه

صـــورت‌هـــای مـــالـــی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

وزارت امور اقتصادی و دارایی- اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی

دیوان محاسبات کشور

با سلام و احترام

به پیوست صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴x۲ تقدیم می‌شود. اجزای تشکیل دهنده صورت‌های مالی به قرار زیر است:

عنـــــــوان	شماره صفحه
الف) صورت وضعیت مالی	.....
ب) صورت تغییرات در وضعیت مالی	.....
پ) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص	.....
ت) صورت مقایسه بودجه و عملکرد	.....
ث) یادداشت‌های توضیحی:	
تاریخچه و فعالیت	.....
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 ... / ... / ۱۴x۳ 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 می تواند شامل اشخاص دیگری مانند مجمع عمومی عادی صاحبان سهام برای طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی یا هیات امنای دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی و پژوهشی باشد.

واحد گزارشگر نمونه

صورت وضعیت مالی

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

دارایی‌ها	یادداشت	۱۴x۲/۱۲/۲۹	(تجدید ارایه شده) ۱۴x۱/۱۲/۲۹	بدهی‌ها و ارزش خالص	یادداشت	۱۴x۲/۱۲/۲۹	(تجدید ارایه شده) ۱۴x۱/۱۲/۲۹
		میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های جاری				**بدهی‌های جاری**			
موجودی نقد	۳	.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۴	.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۴	.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۱۵	.....	.....
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۵	.....	.....	حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	۱۶	.....	.....
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۶	.....	.....	پیش‌دریافت‌ها	۱۷	.....	.....
موجودی‌ها	۷	.....	.....	سایر بدهی‌های جاری	۱۸	.....	.....
پیش‌پرداخت‌ها	۸	.....	.....	جمع بدهی‌های جاری		.....	.....
سایر دارایی‌های جاری	۹	.....	.....	**بدهی‌های غیرجاری**			
جمع دارایی‌های جاری		.....	.....	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	۱۹	.....	.....
دارایی‌های غیرجاری				ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۰	.....	.....
دارایی‌های ثابت مشهود	۱۰	.....	.....	سایر بدهی‌های غیرجاری	۲۱	.....	.....
دارایی‌های نامشهود	۱۱	.....	.....	جمع بدهی‌های غیرجاری		.....	.....
سرمایه گذاری‌های بلندمدت	۱۲	.....	.....	**ارزش خالص**			
سایر دارایی‌های غیرجاری	۱۳	.....	.....	ارزش خالص انباشته		.....	.....
جمع دارایی‌های غیرجاری		.....	.....	مازاد تجدید ارزیابی	۲۲	.....	.....
				تفاوت تسعیر ارز	۲۳	.....	.....
		...		جمع ارزش خالص		.....	.....
جمع دارایی‌ها		.....	.....	**جمع بدهی‌ها و ارزش خالص**		.....	.....

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت تغییرات در وضعیت مالی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

	یادداشت	۱۴x۲/۱۲/۲۹		(تجدید ارایه شده) ۱۴x۱/۱۲/۲۹	
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدها					
دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته	۲۴	.....		.....	
دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی	۲۵	.....		.....	
کمک‌های بلاعوض دریافتی	۲۶	.....		.....	
سایر درآمدها	۲۷	.....		.....	
جمع			.....		.....
هزینه‌ها					
جبران خدمت کارکنان	۲۸	.....		.....	
استفاده از کالاها و خدمات	۲۹	.....		.....	
اموال و دارایی	۳۰	.....		.....	
یارانه	۳۱	.....		.....	
کمک‌های بلاعوض	۳۲	.....		.....	
رفاه اجتماعی	۳۳	.....		.....	
سایر هزینه‌ها	۳۴	.....		.....	
مصرف سرمایه‌های ثابت	۳۵	.....		.....	
جمع			(.....)		(.....)
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت					
مالیات و عوارض	۳۶	.....		.....	
درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی	۳۷	.....		.....	
درآمد حاصل از مالکیت دولت	۳۸	.....		.....	
فروش کالا و خدمات	۳۹	.....		.....	
جرایم و خسارات	۴۰	.....		.....	
سایر	۴۱	.....		.....	
جمع			.....		.....
وجوه ارسالی به خزانه	۴۲		(.....)		(.....)
خالص تغییر در وضعیت مالی			.....		.....

گردش حساب تغییرات در ارزش خالص

ارزش خالص انباشته ابتدای سال		.....		.....	
تعدیلات سنواتی	۴۳	.....		.....	
شناسایی اولیه	۴۴	.....		.....	
ارزش خالص انباشته ابتدای سال- تعدیل شده		.....		.....	
خالص تغییر در وضعیت مالی		.....		.....	
تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه	۴۵	.....		.....	
تسویه مطالبات - اوراق تسویه خزانه	۴۶	(.....)		(.....)	
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		.....		.....	
دارایی‌های دریافتی	۴۷	.....		.....	
دارایی‌های انتقالی	۴۸	(.....)		(.....)	
ارزش خالص انباشته			.....		.....
مازاد تجدید ارزیابی ابتدای سال- تعدیل شده		.....		.....	
گردش مازاد تجدید ارزیابی طی دوره		.....		.....	
مازاد تجدید ارزیابی	۲۲		.....		.....
تفاوت تسعیر ارز ابتدای سال- تعدیل شده		.....		.....	
گردش تفاوت تسعیر ارز طی دوره		.....		.....	
تفاوت تسعیر ارز	۲۳		.....		.....
ارزش خالص			.....		.....

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت مقایسه بودجه و عملکرد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

	یادداشت	بودجه		عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد
		اولیه	نهایی		
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع					
دریافتی از محل اعتبارات هزینه عمومی	۴۹	.....	.....	.....	.....
دریافتی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی	۵۰	.....	.....	.....	.....
دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	۵۱	.....	.....	.....	.....
دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های مالی	۵۲	.....	.....	.....	.....
جمع منابع		.....	.....	.....	.....
مصارف					
هزینه‌های عمومی	۵۳	(.....)	(.....)	(.....)	(.....)
هزینه‌های اختصاصی	۵۴	(.....)	(.....)	(.....)	(.....)
تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	۵۵	(.....)	(.....)	(.....)	(.....)
تملک دارایی‌های مالی	۵۶	(.....)	(.....)	(.....)	(.....)
جمع مصارف		(.....)	(.....)	(.....)	(.....)
مازاد وجوه مصرف نشده		.....	.....	.....	.....
وجوه دریافتی از طرف دولت					
درآمدهای عمومی	۵۷	.....	.....	.....	.....
درآمدهای اختصاصی	۵۸	.....	.....	.....	.....
واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای	۵۹	.....	.....	.....	.....
واگذاری دارایی‌های مالی	۶۰	.....	.....	.....	.....
جمع		.....	.....	.....	.....

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱٤x۲

۱- تاریخچه و فعالیت

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:

	۱۴X۲	۱۴X۱
	نفر	نفر
کارکنان رسمی	...	...
کارکنان پیمانی	...	...
کارکنان قراردادی	...	...
کارکنان شرکت‌های خدماتی	...	...
سایر	...	...
	...	...

۲- 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 (یادداشت ۲-۹)

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

۲-۲- مبنای بودجه و حسابداری

مبنای بودجه و حسابداری متفاوت است. بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد برمبنای نقدی و سایر صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده است. طبقه‌بندی هر دو بر اساس ماهیت می‌باشد. شخصیت گزارشگر صورت مقایسه بودجه و عملکرد با سایر صورت‌های مالی یکسان است اما دوره آن‌ها با هم متفاوت است. یک دوره بودجه‌ای شامل سال مالی به‌علاوه دوره متمم است. بر این اساس دوره بودجه‌ای اعتبارات هزینه منتهی به ۳۱ فروردین ۱۴x۳ و دوره بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتهی به ۳۱ تیر ۱۴x۳ می‌باشد. به علاوه بودجه واحدهای ..... و ..... در بودجه واحد گزارشگر نمونه منظور گردیده است.

۲-۳- موجودی‌ها

۲-۳-۱- موجودی‌ها به استثنای موارد زیر به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک یا گروه‌های اقلام مشابه اندازه‌گیری می‌شوند. موجودی‌های تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردند. موجودی‌های نگهداری شده برای توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز یا موجودی‌های نگهداری شده جهت مصرف در فرایند تولید کالا جهت توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه بهای ناچیز، بر مبنای اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی اندازه‌گیری می‌شوند. مبلغ کاهش ارزش موجودی‌ها و کلیه زیان‌های مرتبط با آن‌ها به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. بهای تمام شده موجودی‌ها با بکارگیری روش‌های زیر تعیین می‌شود.

	روش مورد استفاده
موجودی ملزومات	
موجودی مواد	شناسایی ویژه / اولین صادره از اولین وارده/ میانگین موزون
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 ۱۴x۲، با بکارگیری روش "میانگین موزن" انجام می‌شد، اما به دلیل ..... از ابتدای سال ۱۴x۲، به روش "اولین صادره از اولین وارده" تغییر یافته و روش جدید با فرض تسری به سال‌های قبل اعمال شده است).

لازم به ذکر است بهای تمام شده کالاها و خدماتی که برای یک دوره خاص تولید و تفکیک شده اند باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

* رویه‌های حسابداری که در واحد گزارشگر موضوعیت ندارد، نباید افشا شود.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

۴-۲- دارایی‌های ثابت مشهود

۱-۴-۲- دارایی‌های ثابت مشهود، به استثنای موارد مندرج در یادداشت‌های ۲-۴-۲ تا ۴-۴-۲، بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود. دارایی‌های ثابت مشهودی که از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شده است، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد. مخارج بعدی مرتبط با دارایی‌های ثابت مشهود که موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد و شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد وجود داشته باشد، به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود. مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولا در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

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

۳-۴-۲- ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی در حساب‌ها انعکاس یافته است. تجدید ارزیابی در تاریخ ..... و با استفاده از کارشناسان مستقل، صورت پذیرفته است. تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. دوره تناوب تجدید ارزیابی ..... ساله می‌باشد.

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

۵-۴-۲- 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.

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

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

نوع دارایی	نرخ استهلاک	روش استهلاک
اثاثیه و منصوبات	...	...
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی	...	...
ماشین آلات و تجهیزات	...	...
ساختمان و مستحدثات	...	...
.....	...	...

۸-۴-۲- 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 استهلاک‌پذیر 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.

۹-۴-۲- 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.

۵-۲- دارایی‌های نامشهود

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

٦-۲- مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

۱-۶-۲- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیما تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد. هر گاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد دوره شناسایی می‌شود.

۲-۶-۲- کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هر گاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردیده و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۳-۶-۲- مازاد تجدید ارزیابی شده در سرفصل ارزش خالص، در زمان برکناری دایمی یا واگذاری دارایی مربوط یا متناسب با استفاده از آن توسط این واحد مستقیما در گردش حساب ارزش خالص منظور شود. مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر تجدید ارزیابی و استهلاک مبتنی بر یهای تمام شده تاریخی آن است.

۷-۲- زیان کاهش ارزش دارایی‌های غیرجاری

۱-۷-۲- مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود / یک قلم دارایی نامشهود به طور ادواری بررسی شود. هرگاه 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 بازیافتنی برآوردی کاهش داده می‌شود، مگر آن که کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت این کاهش باید به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس می‌شود.

۲-۷-۲- افزایش بعدی در مبلغ بازیافتنی یک دارایی ثابت مشهود که بر اساس مندرجات یادداشت (۱-۷-۲) به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آن که شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، از طریق برگشت حساب ذخیره کاهش ارزش شناسایی می‌شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

۸-۲- 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.

۹-۲- ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان بر اساس ..... محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌گردد.

۱۰-۲- درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

۱-۱۰-۲- درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای به میزان افزایش در خالص دارایی‌های شناسایی شده اندازه‌گیری می‌شود.

۲-۱۰-۲- در مواردی که جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای همراه با شناسایی بدهی است، متناسب با ایفای تعهدات مربوط، مبلغ دفتری بدهی کاهش و معادل آن درآمد شناسایی می‌گردد.

۳-۱۰-۲- درآمد مرتبط با مالیات در زمان اتفاق رویداد مشمول مالیات و احراز معیارهای شناخت دارایی شناسایی می‌گردد.

۴-۱۰-۲- درآمد ناشی از انتقالات در زمان احراز معیارهای شناخت دارایی یا بخشودگی بدهی قطعی شده شناسایی می‌شود.

۱۱-۲- درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱-۱۱-۲- درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود.

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

۳-۱۱-۲- درآمد حاصل از فروش، در زمان تحویل کالا به مشتری شناسایی می‌شود.*

۱۲-۲- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

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

۱۳-۲- مخارج تامین مالی

مخارج تامین مالی در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود به استثنای مخارجی که مستقیما قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک "دارایی واجد شرایط" است.

۱٤-۲- تسعیر ارز

اقلام پولی ارزی با استفاده از نرخ رسمی ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی و اقلام غیر پولی بر حسب نرخ رسمی ارز در تاریخ انجام معامله یا تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر می‌شوند. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های 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 بدهکار 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 بدهی‌های 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.

---

* زمان شناسایی در مورد هر واحد گزارشگر باید با توجه معیارهای مندرج در بند ۱۵ و ۲۰ استاندارد حسابداری شماره (۴) با عنوان درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای حسب مورد تعدیل شود.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱٤x۲

۳- موجودی نقد

	یادداشت	۱۴x۲		۱۴x۱	
		ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
بانک قابل برداشت	۱-۳ الی ...	...	...	...	...
بانک غیرقابل برداشت	...	...	...	...	...
صندوق	...	...	...	...	...
کارت هدیه	...	...	...	...	...
تنخواه‌گردان ...	...	...	...	...	...
		...	...	...	...

کلیه حساب‌های بانکی و تنخواه‌گردان‌های واگذار شده در این یادداشت افشاء می‌شود.

۱-۳- موجودی حساب‌های بانک قابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

نام بانک / موسسه مالی و شعبه	شماره حساب	۱۴x۲		۱۴x۱	
		ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
		...	...	...	...
		...	...	...	...
		...	...	...	...
		...	...	...	...

۲-۳- موجودی حساب‌های بانک غیرقابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

نام بانک / موسسه مالی و شعبه	شماره حساب	۱۴x۲		۱۴x۱	
		ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
		...	...	...	...
		...	...	...	...
		...	...	...	...

۱-۲-۳- موجودی نقد در تاریخ صورت وضعیت مالی شامل وجوه ارزی به مبلغ ..... میلیون ریال (سال قبل به مبلغ ..... میلیون ریال) است.

۲-۲-۳- مبلغ ..... میلیون ریال از موجودی نقد مربوط به وجوه اضافه دریافتی و مبلغ ..... میلیون ریال مربوط به وجوه نامشخص می‌باشد.

۳-۳- موجودی کارت هدیه به تفکیک زیر می‌باشد.

نام بانک / موسسه مالی و شعبه	تعداد	۱۴x۲		۱۴x۱	
		ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
		...	...	...	...
		...	...	...	...
		...	...	...	...
		...	...	...	...

٤-۳- تنخواه گردان ... به تفکیک زیر می‌باشد.

اشخاص	۱۴x۲		۱۴x۱	
	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
	...	...	...	...
	...	...	...	...
	...	...	...	...
	...	...	...	...

٤- حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای

	۱۴X۲					۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	خالص	خالص
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	...	...	...	(...)	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	...	...	...	(...)	...	...
مطالبات از سایر واحدها	...	...	...	(...)	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- اسناد واخواهی شده	...	...	...	_	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی- کسری ابواب‌جمعی	...	...	...	_	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی - بن غیرنقدی	...	...	...	_	...	...
ودایع	...	...	...	_	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی - حواله قیر	...	...	...	_	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی - سهمیه وکیوم باتوم	...	...	...	_	...	...
وجوه سپرده نزد خزانه	...	...	...	_	...	...
وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	...	...	...	_	...	...
وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	...	...	...	_	...	...
طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	...	...	...	_	...	...
وجوه خانه‌های سازمانی نزد خزانه	...	...	...	_	...	...
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	...	...	...	_	...	...
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی	...	...	...	(...)	...	...
حصه جاری مطالبات بلندمدت	...	...	...	_	...	...
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	...	...	...	_	...	...
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	...	...	...	_	...	...
	...	...	...	(...)	...	...

۱-۴- مبالغ وجوه سپرده نزد خزانه و طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی به ترتیب پس از کسر دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به مبلغ ..... میلیون ریال و دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به مبلغ ..... میلیون ریال منعکس گردیده است.

۲-۴- مبلغ ..... میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۵- حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

	۱۴X۲					۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	خالص	خالص
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	...	...	...	(...)	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی	...	...	...	(...)	...	...
مطالبات از سایر واحدها	...	...	...	(...)	...	...
	...	...	...	(...)	...	...

۱-۵- مبلغ ..... میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

٦- سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت

	۱۴X۲			۱۴X۱
	بهای تمام شده	**کاهش ارزش**	**خالص**	**خالص**
	میلیون ریال	**میلیون ریال**	**میلیون ریال**	**میلیون ریال**
سرمایه‌گذاری در سهام	...	(...)	...	...
سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار	...	(...)	...	...
...	...	-	...	...
	...	(...)	...	...

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱٤x۲

۷- موجودی‌ها

	۱۴X۲			۱۴X۱
	بهای تمام شده	ذخیره کاهش ارزش	خالص	خالص
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی ملزومات	...	(...)	...	...
موجودی مواد	...	(...)	...	...
موجودی کالا	...	(...)	...	...
سایر موجودی‌ها	...	(...)	...	...
	...	(...)	...	...

۷-۱- موجودی‌ها تا مبلغ ... میلیون ریال در مقابل خطرات ناشی از ..... بیمه شده است.

۷-۲- بخشی از موجودی کالا به بهای تمام شده ..... میلیون ریال با شرط توزیع رایگان به مدارس تحصیل شد.

۷-۳- موجودی مواد به مبلغ دفتری ..... میلیون ریال با توجه به مجوز ..... در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۷-۴- بخشی از موجودی‌های واحد به شرح زیر نزد دیگران نگهداری می‌شود:

			۱۴X۲	۱۴X۱
	محل نگهداری	دلیل	میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی مواد	...		...	...
موجودی کالا			...	...
			...	...

۸-پیش‌پرداخت‌ها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	...	...
پیش پرداخت مواد و کالا	...	...
	...	...

۸-۱- در قبال پیش‌پرداخت واگذار شده به اشخاص تضمین به ارزش ..... میلیون ریال اخذ گردید.

۸-۲- مبلغ ..... میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۹- سایر دارایی‌های جاری

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	...	...
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	(...)	(...)
	...	...

۱-۹- دارایی‌های نگهداری شده برای فروش

	۱۴X۲			۱۴X۱
	مبلغ اولیه	ذخیره کاهش ارزش	خالص	خالص
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
اثاثیه و منصوبات	...	(...)	...	...
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی	...	(...)	...	...
ماشین‌آلات و تجهیزات	...	(...)	...	...
ساختمان و مستحدثات	...	(...)	...	...
زمین	...	(...)	...	...
	...	(...)	...	...
	...	(...)	...	...

مه سنا شنا

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

۱۰- دارایی‌های ثابت مشهود

(ارقام به میلیون ریال)

شرح اقلام	بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی												استهلاک انباشته								کاهش ارزش انباشته				مبلغ دفتری	
	مانده در ابتدای سال	افزایش				افزایش (کاهش) ناشی از تجدید در ارزیابی	واگذار شده (کاهش)				مانده در پایان سال	مانده در ابتدای سال	استهلاک طی سال	واگذار شده (کاهش)					مانده در پایان سال	مانده ابتدای سال	افزایش	کاهش	مانده پایان سال	۱۴X۲	۱۴X۱
		خرید	دریافتی	هدایا و کمک‌ها	سایر		فروخته شده	انتقالی	هدایا وکمک ها	سایر				فروخته شده	انتقالی	هدایا وکمک ها	سایر								
اثاثیه و منصوبات	...	...	–	–	...	–	(...)	(...)	–	–	...	...	...	(...)	(...)	–	–	...	...	...	...	–	...	...	...
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی	...	...	–	–	–	–	(...)	(...)	–	(...)	...	...	...	(...)	(...)	–	(...)	...	...	...	...	–	...	...	...
ماشین آلات و تجهیزات	...	...	...	...	–	...	(...)	–	–	–	...	...	...	(...)	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
ساختمان و مستحدثات	...	...	–	–	–	–	(...)	–	(...)	–	...	...	...	(...)	–	(...)	–	...	...	–	–	–	...	...	...
زمین	...	...	–	–	–	–	(...)	–	–	–	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...
اقلام گرانبها	...	...	–	–	–	–	(...)	–	–	–	...	...	...	(...)	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
دارایی‌های زیستی	...	...	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
وسایل و ادوات دریایی	...	...	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
وسایل و ادوات هوایی	...	...	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
جاده‌ها	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
تاسیسات	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
شبکه‌های توزیع و انتقال	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
سدها	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
میراث ملی	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	–	–	...	...	...
سایر دارایی‌های ثابت مشهود	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	...	–	...	...	...	...	...
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	...	...	(...)	...	...	...
دارایی در جریان تکمیل	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...	...
پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...	...
پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...	...
پیش‌پرداخت مواد و کالا	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...	...
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	...	...	(...)	...	...	...

۱-۱۰- دارایی‌هایی شامل ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش ..... میلیون ریال از واحد ..... دریافت شده است.

۲-۱۰- ماشین آلاتی به ارزش ..... میلیون ریال از واحد ..... به صورت کمک دریافت گردیده است.

۳-۱۰- دارایی‌هایی شامل اثاثه و منصوبات به ارزش ..... میلیون ریال به واحد ..... و وسایل نقلیه به ارزش ..... میلیون ریال به واحد ..... انتقال یافته است.

۴-۱۰- ساختمانی به ارزش ..... میلیون ریال به ..... اهدا شده است.

۵-۱۰- دارایی‌های فروخته شده مربوط به دارایی‌های مازاد و یا فرسوده می‌باشد که پس از اخذ مجوز لازم از طریق مزایده به فروش رسیده است.

۶-۱۰- سایر موارد افزایش شامل ساختمان و مستحدثات واقع در ..... و ..... می‌باشد که برای اولین بار شناسایی شده‌اند.

۷-۱۰- مبلغ ..... میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۸-۱۰-از مجموع دارایی ها مبلغ ..... میلیون ریال مربوط به دارایی های انتقالی مشروط است که فهرست این دارایی ها به شرح ذیل می باشد.

شرح	شرایط استفاده	مدت باقیمانده تا ایفای تعهدات

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

۹-۱۰- دارایی‌هاثابت مشهود تا ارزش ... میلیون ریال در مقابل خطرات احتمالی ناشی از حریق ، سیل و زلزله از پوشش بیمه‌ای برخوردار است.

۱۰-۱۰- ماشین آلات و تجهیزات در سال ۱۴x۲ مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و تفاوت آن به مبلغ ..... میلیون ریال تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در گروه ارزش خالص طبقه‌بندی شده و در گردش حساب ارزش خالص نیز انعکاس یافته است. مقایسه مبلغ دفتری ماشین آلات و تجهیزات مبتنی بر روش تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری مبتنی

	۱۴x۲		۱۴x۱	
	بر مبنای بهای تمام شده	بر مبنای تجدید ارزیابی	بر مبنای بهای تمام شده	بر مبنای تجدید ارزیابی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ماشین آلات و تجهیزات	...	...	...	...
	...	...	...	...

۱۱-۱۰- زمینی به ارزش... و بخشی از ماشین‌آلات به ارزش ..... با توجه به مجوز ..... در قبال تسهیلات مالی دریافتی در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۱۲-۱۰- دارایی‌های در جریان تکمیل به شرح زیر است:

عنوان طرح / پروژه	شماره طرح	درصد تکمیل		برآورد تاریخ بهره‌برداری	محل تامین مالی	برآورد مخارج تکمیل	مخارج انباشته	
		۱۴x۲	۱۴x۱			میلیون ریال	۱۴x۲	۱۴x۱
							میلیون ریال	میلیون ریال
						...	...	...
						...	...	...
						...	...	...

۱-۱۲-۱۰- بخشی از منابع طرح احداث ..... از محل فروش اوراق مشارکت به مبلغ ..... میلیون ریال تامین شده است.

۲-۱۲-۱۰- مبالغ زیر به حساب دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است:

	مخارج انباشته	
	۱۴x۲	۱۴x۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مخارج تامین مالی	...	...
سود اوراق مشارکت	...	...
سود اسناد خزانه اسلامی	...	...
زیان تسعیر ارز تسهیلات مالی دریافتی	...	...
...	...	...
	...	...

۱۳-۱۰- مبلغ دفتری دارایی‌های بلا استفاده ..... میلیون ریال است که مبلغ ..... میلیون ریال به صورت موقت و مبلغ ..... میلیون ریال به صورت دایمی بلااستفاده می‌باشد.

۱۴-۱۰- مبلغ دفتری دارایی‌های نگهداری شده در انبار ... میلیون ریال است که شامل مبلغ ..... میلیون ریال اثاثیه و منصوبات و ..... میلیون ریال وسایل نقلیه زمینی می‌باشد.

۱۵-۱۰- 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.

۱۶-۱۰- این واحد دارای دارایی‌های میراث ملی به شرح ذیل است:

۱-۱۶-۱۰- یک ساختمان واقع در خیابان .....

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

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

۱۱- دارایی‌های نامشهود

(ارقام به میلیون ریال)

شرح اقلام	بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی												استهلاک انباشته								کاهش ارزش انباشته			مبلغ دفتری	
	مانده در ابتدای سال	افزایش				افزایش (کاهش) ناشی از تجدید در ارزیابی	واگذار شده (کاهش)				مانده در پایان سال	مانده در ابتدای سال	استهلاک طی دوره	واگذار شده (کاهش)				مانده در پایان سال	مانده ابتدای سال	افزایش	کاهش	مانده پایان سال	۱۴X۲	۱۴X۱
		خرید	دریافتی	هدایا و کمک‌ها	سایر		فروخته شده	انتقالی	هدایا وکمک ها	سایر				فروخته شده	انتقالی	هدایا وکمک ها	سایر							
نرم افزار رایانه‌ای	...	...	–	–	...	–	(...)	(...)	–	–	...	...	...	(...)	(...)	–	–	...	...	...	(...)	...	...	...
سرقفلی	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	–	...	...	(...)	...	...	...
بانک‌های اطلاعاتی	...	–	...	–	–	–	–	–	–	–	...	...	...	–	–	–	–	...	–	–	–	–	–	...
حق تالیف و اختراع	...	–	–	–	–	–	–	(...)	–	–	...	...	...	–	(...)	–	–	...	–	–	–	–	–	...
حق امتیاز و فرانشیز	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	...
سایر دارایی‌های نامشهود	...	–	–	–	–	–	–	–	–	(...)	...	...	...	–	–	–	(...)	...	...	...	(...)	...	...	...
	...	...	...	–	...	–	(...)	(...)	–	(...)	...	...	...	(...)	(...)	–	(...)	...	...	...	(...)	...	...	...
دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...
پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...	...	...	...	–	–	–	–	–	–	...												...	...
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	–	(...)	...	...	(...)	(...)	(...)	–	(...)	...	...	...	(...)	...	...	...

۱-۱۱- دارایی‌هایی شامل بانک‌های اطلاعاتی به ارزش ..... میلیون ریال از واحد ..... دریافت شده است.

۲-۱۱- 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.

۳-۱۱- مبلغ ..... میلیون ریال از دارایی های نامشهود دارای عمر مفید نامعین هستند:

شرح اقلام	مبلغ دفتری	دلیل نامعین بودن عمر مفید

۱۲- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	...	...
سایر سرمایه‌گذاری‌ها	...	...
	...	...

۱-۱۲- سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سرمایه‌گذاری در شرکت	...	...
.....	...	...
	...	...

۲-۱۲- سایر سرمایه‌گذاری‌ها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سرمایه‌گذاری در اسناد خزانه	...	...
سرمایه‌گذاری در اوراق مرابحه	...	...
....	...	...
	...	...

۱۳- سایر دارایی‌های غیرجاری

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
وجوه بانکی مسدود شده*	...	...
مطالبات بلندمدت	...	...
حصه جاری مطالبات بلندمدت	(...)	(...)
تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	...	...
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	(...)	(...)
تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	...	...
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت	(...)	(...)
سایر	...	...
	...	...

۱-۱۳- تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت مبلغ ..... دلار و ..... یورو می باشد.

۲-۱۳- سایر شامل مبلغ ..... میلیون ریال مخارج انتقالی مربوط به مخارج بهسازی است که در خصوص اجاره‌های عملیاتی انجام شده است.

* وجوه بانکی مسدود شده وجوهی است که انتظار نمی‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه قابل‌دسترس باشد.

۱۴- حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای

	۱۴X۲			۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	جمع
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	...	...	...	...
حساب‌ها و اسناد پرداختنی - اعتبار اسنادی	...	...	...	...
حقوق و مزایای پرداختنی	...	...	...	...
بدهی به سایر واحدها	...	...	...	...
سپرده‌های پرداختنی	...	...	...	...
سود تضمین شده پرداختنی	...	...	...	...
مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	...	...	...	...
	...	...	...	...

۱-۱۴- حساب‌ها و اسناد پرداختنی

	۱۴X۲			۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	جمع
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	...	...	...	...
هزینه مالی آتی	(...)	(...)	(...)	(...)
	...	...	...	...

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

۲-۱۴- سپرده‌های پرداختنی

	۱۴X۲			۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	جمع
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
سپرده حسن انجام کار	...	...	...	...
سپرده شرکت در مناقصه	...	...	...	...
سپرده شرکت در مزایده	...	...	...	...
سپرده حسن انجام تعهدات	...	...	...	...
...	...	...	...	...
	...	...	...	...

۱-۲-۱۴- مبلغ ..... میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۵- حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

	۱۴X۲			۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	جمع
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	...	...	...	...
بدهی به سایر واحدها	...	...	...	...
	...	...	...	...

۱-۱۵- مبلغ ..... میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱٦- حصه جاری حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت

	۱۴X۲			۱۴X۱
	ریالی	ارزی	جمع	جمع
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	...	...	...	...
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	...	...	...	...
سایر بدهی‌های غیر جاری	...	...	...	...
...	...	...	...	...
	...	...	...	...

۱۷- پیش‌دریافت‌ها

شرح	سال	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
پیش‌دریافت بابت درآمد عمومی		...	...
پیش‌دریافت بابت درآمد اختصاصی		...	...
...		...	...
		...	...

۱-۱۷- پیش‌دریافت‌های مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای مبلغ ..... میلیون ریال می‌باشد.

۲-۱۷- مبلغ ..... میلیون ریال از پیش‌دریافت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۸- سایر بدهی‌های جاری

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
بیمه پرداختنی	...	...
حق بازنشستگی پرداختنی	...	...
سایر کسورات پرداختنی	...	...
مالیات پرداختنی	...	...
ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	...	...
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	...	...
ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	...	...
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	...	...
بدهی بابت وجوه نامشخص	...	...
بدهی بابت چک‌های بین راهی	...	...
بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	...	...
بدهی بابت اوراق بهادار	...	...
بدهی بابت وجه الضمان	...	...
	...	...

۱-۱۸- مبلغ ..... میلیون ریال از سایر بدهی‌های جاری مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۹- حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت

	۱۴X۲	۱۴X۱
	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	(...)	(...)
سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	...	...
حصه جاری سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	(...)	(...)
	...	...

۱-۱۹- بر اساس مجوز شماره ... مورخ ... ، مبلغ ... میلیون ریال اوراق مشارکت در تاریخ ... با سررسید سال ... و نرخ سود علی‌الحساب ... درصد منتشر و به فروش رفته است.

۲-۱۹- تسهیلات دریافتی برحسب مبانی مختلف به شرح زیر است:

۱-۲-۱۹- به تفکیک تأمین‌کنندگان تسهیلات

	۱۴x۲ - میلیون ریال			۱۴x۱ - میلیون ریال		
	ریالی	ارزی	جمع	ریالی	ارزی	جمع
بانک‌ها	...	...	...	...	...	...
اشخاص وابسته	...	...	...	...	...	...
سایر اشخاص	...	...	...	...	...	...
	...	...	...	...	...	...
سود و کارمزد سال‌های آتی	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
	...	...	...	...	...	...
حصه بلندمدت	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
حصه جاری	...	...	...	...	...	...
سود، کارمزد و جرایم معوق	...	...	...	...	...	...
	...	...	...	...	...	...

۲-۲-۱۹-به تفکیک نرخ سود و کارمزد

	۱۴x۲- میلیون ریال		۱۴x۱ - میلیون ریال	
	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی
بیش از ۲۵ درصد	...	...	...	...
۲۰ تا ۲۵ درصد	...	...	...	...
۱۵ تا ۲۰ درصد	...	...	...	...
۱۰ تا ۱۵ درصد	...	...	...	...
۵ تا ۱۰ درصد	...	...	...	...
۱ تا ۵ درصد	...	...	...	...
بدون سود و کارمزد	...	...	...	...
	...	...	...	...

۳-۲-۱۹- به تفکیک زمان‌بندی پرداخت

	۱۴x۲- میلیون ریال	
	ریالی	ارزی
۱۳X۳	...	...
۱۳X۴	...	...
۱۳X۵	...	...
۱۳X۶	...	...
۱۳x۷ و پس از آن	...	...
	...	...

٤-۲-۱۹- به تفکیک نوع وثیقه

	۱۴X۲
	میلیون ریال
ضمانت‌نامه بانکی	...
وثیقه ملکی	...
سفته	...
...	...
	....
تسهیلات بدون وثیقه	...
	...

۲۰- ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مانده در ابتدای سال	...	...
پرداخت شده طی سال	(...)	(...)
ذخیره تامین شده	...	...
مانده در پایان سال	...	...
حصه جاری	(...)	(...)
	...	...

۲۱- سایر بدهی‌های غیرجاری

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	...	...
سایر ذخایر	...	...
حصه جاری	(...)	(...)
	...	...

۲۱-۱- ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مانده در ابتدای سال	...	...
پرداخت شده طی سال	(...)	(...)
ذخیره تامین شده	...	...
مانده در پایان سال	...	...

۲۱-۲- سایر ذخایر

	۱۴X۲					۱۴X۱
	مانده ابتدای سال	افزایش	استفاده شده	برگشتی	مانده پایان سال	مانده پایان سال
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ذخیره دعاوی حقوقی	...	...	(...)	(...)	...	...
ذخیره مزایای اجتماعی	...	...	(...)	(...)	...	...
ذخیره تجدید ساختار	...	...	(...)	(...)	...	...
	...	...	(...)	(...)	...	...
	...	...	(...)	(...)	...	...

۲۲- مازاد تجدید ارزیابی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مانده در ابتدای سال	...	...
افزایش	...	...
کاهش	(...)	(...)
انتقال به ارزش خالص انباشته	(...)	(...)
مانده در پایان سال	...	...

۲۳- تفاوت تسعیر ارز

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	...	...
تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	...	...
	...	...

۱-۲۳- تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مانده در ابتدای سال	...	...
افزایش	...	...
کاهش	(...)	(...)
مانده در پایان سال	...	...

۲-۲۳- تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مانده در ابتدای سال	...	...
افزایش	...	...
کاهش	(...)	(...)
انتقال به ارزش خالص انباشته	(...)	(...)
مانده در پایان سال	...	...

۳-۲۳- تفاوت تسعیر 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 تغییرات در ارزش خالص انعکاس یافته است.

مه سنا شنا

۲٤- دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته

۱-۲٤- دریافتی بابت عملیات جاری

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
دریافتی بابت عملیات جاری	...	...
دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل *	...	...
دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	...	...
دریافتی بابت وجوه یارانه	...	...
	...	...

۲-۲٤- دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	...	...
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل	...	...
	...	...

۱-۲-۲۴- مبلغ ..... میلیون ریال از دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای مربوط به واگذاری اسناد خزانه اسلامی می‌باشد.

۲۵- دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	...	...
دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی از محل اعتبار سال قبل	...	...
	...	...

* مربوط به دوره بودجه‌ای سال ۱۴x۱ است که در سال مالی ۱۴x۲دریافت شده است.

۲٦- کمک‌های بلاعوض دریافتی

هدایا و کمک‌ها	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
هدایای نقدی	...	...
دارایی‌های اهدایی	...	...
موجودی‌های اهدایی	...	...
بخشودگی بدهی‌ها	...	...
	...	...

۱-۲٦- هدایای نقدی

اهداکننده	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اشخاص حقیقی	...	...
سازمان	...	...
شرکت ...	...	...
	...	...

۱-۱-۲۶- مبلغ ..... میلیون ریال از هدایای نقدی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۲-۲٦- دارایی‌های اهدایی

اهداکننده	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اشخاص حقیقی	...	...
سازمان	...	...
شرکت ...	...	...
	...	...

۱-۲-۲۶- مبلغ ..... میلیون ریال از دارایی‌های اهدایی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۳-۲٦- موجودی‌های اهدایی

اهداکننده	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اشخاص حقیقی	...	...
سازمان	...	...
شرکت ...	...	...
	...	...

۱-۳-۲۶- مبلغ ..... میلیون ریال از موجودی‌های اهدایی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

٤-۲٦- بخشودگی بدهی‌ها

اهداکننده	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اشخاص حقیقی	...	...
سازمان	...	...
شرکت ...	...	...
	...	...

۱-۴-۲۶- مبلغ ..... میلیون ریال از بدهی‌های بخشوده شده مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۲۷- سایر درآمدها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
دریافتی از محل سایر منابع	...	...
دریافتی بابت خدمات ثبتی	...	...
دریافتی از محل استرداد اموال سرقتی و اختلاس	...	...
محکوم به دولت	...	...
درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی	...	...
سایر درآمدهای واحد	...	...
انتقالات	...	...
	...	...

۱-۲۷- سایر درآمدهای واحد

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
حق بیمه	...	...
سود سهام شرکت‌های دولتی	...	...
درآمد حاصل از اجاره	...	...
سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...
درآمد حاصل از خدمات	...	...
درآمد حاصل از فروش کالاها	...	...
درآمد حاصل از جرایم و خسارات	...	...
سود تضمین شده	...	...
سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها	...	...
سود تسعیر ارز	...	...
سایر (درآمدهای متفرقه)	...	...
	...	...

۲-۲۷- انتقالات

از محل	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اعتبار عمومی	...	...
اعتبار اختصاصی	...	...
سایر منابع	...	...
	...	...

۱-۲-۲۷- انتقالات از محل اعتبار عمومی

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	سازمان	...	...
اسناد خزانه اسلامی	.....	...	...
		...	...

۲-۲-۲۷- انتقالات از محل اعتبار اختصاصی

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	سازمان	...	...
....	.....	...	...
		...	...

۳-۲-۲۷- انتقالات از محل سایر منابع

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	سازمان	...	...
موجودی‌ها	.....	...	...
		...	...

۲۸- جبران خدمت کارکنان

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
حقوق و دستمزد	...	...
فوق العاده‌ها و مزایای شغل	...	...
	...	...

۲۹- استفاده از کالاها و خدمات

	۱۴X۲	۱۴X۱
	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	...	...
	...	...

۳۰- اموال و دارایی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سود و کارمزد وام‌ها و تسهیلات بانکی و اوراق بهادار		
سود و کارمزد وام های داخلی	...	...
سود و کارمزد وام های خارجی	...	...
سود اوراق مشارکت	...	...
سود اسناد خزانه اسلامی	...	...
سایر	...	...
	...	...

۳۱- یارانه

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
پرداخت مابه التفاوت قیمت کالاها و خدمات	...	...
پرداخت‌های انتقالی غیر سرمایه‌ای	...	...
	...	...

مه سنا شنا

۳۲- کمک‌های بلاعوض

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
کمک بلاعوض به دولت های خارجی	...	...
کمک بلاعوض به سازمان های بین المللی	...	...
کمک بلاعوض به سایر سطوح دولتی	...	...
کمک بلاعوض به بخش غیر دولتی	...	...
	...	...

۳۳- رفاه اجتماعی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
بیمه و بازنشستگی	...	...
کمک‌های رفاهی کارمندان دولت	...	...
کمک‌های رفاهی گروه های خاص	...	...
کمک‌های رفاهی دانش آموزان و دانشجویان	...	...
کمک‌های رفاهی بازنشستگان	...	...
	...	...

۳٤- سایر هزینه‌ها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مالیات	...	...
اجاره و کرایه	...	...
انتقالات	...	...
سایر هزینه‌های متفرقه	...	...
	...	...

۱-۳۴- سایر هزینه‌های متفرقه شامل هزینه مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ ..... ریال و هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها به مبلغ ..... ریال

۲-۳٤- انتقالات

از محل	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اعتبار عمومی	...	...
اعتبار اختصاصی	...	...
سایر منابع	...	...
	...	...

مه سنا شنا

۱-۲-۳٤-انتقالات از محل اعتبار عمومی

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	سازمان	...	...
اسناد خزانه اسلامی	سازمان		
.....	.....	...	...
		...	...

۲-۲-۳٤-انتقالات از محل اعتبار اختصاصی

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	سازمان	...	...
.....	.....	...	...
		...	...

۳-۲-۳٤-انتقالات از محل اعتبار سایر منابع

طبقه اقلام انتقال یافته	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی نقد	وزارت	...	...
.....	.....	...	...
		...	...

۳۵- مصرف سرمایه‌های ثابت

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مصرف سرمایه های ثابت ملموس	...	...
مصرف سرمایه های ثابت غیرملموس	...	...
	...	...

۱-۳۵- مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
هزینه استهلاک اثاثه و منصوبات	...	...
هزینه استهلاک وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی	...	...
هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات	...	...
.....	...	...
	...	...

۲-۳۵- مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
هزینه استهلاک نرم افزار رایانه‌ای	...	...
هزینه استهلاک حق تالیف و اختراع	...	...
...	...	...
	...	...

مه سنا شنا

۳٦- مالیات و عوارض

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
مالیات اشخاص حقوقی	...	...
مالیات بر درآمدها	...	...
مالیات بر ثروت	...	...
مالیات بر واردات	...	...
مالیات بر کالاها و خدمات	...	...
تخفیفات و بخشودگی	(...)	(...)
	...	...

۳۷- درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

	۱۴X۲	۱۴X۱
حق بیمه	...	...
...	...	...
	...	...

۳۸- درآمد حاصل از مالکیت دولت

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سود سهام شرکت‌های دولتی	...	...
درآمد حاصل از اجاره	...	...
سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...
تخفیفات و بخشودگی	(...)	(...)
	...	...

۳۹- فروش کالا و خدمات

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمد حاصل از خدمات	...	...
درآمد حاصل از فروش کالاها	...	...
تخفیفات و بخشودگی	(...)	(...)
	...	...

٤۰- جرایم و خسارات

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمد حاصل از جرایم و خسارات	...	...
تخفیفات و بخشودگی	(...)	(...)
	...	...

٤۱- سایر درآمدها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
سود تضمین شده	...	...
سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها	...	...
...	...	...
	...	...

٤۲- وجوه ارسالی به خزانه

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمد عمومی	...	...
درآمد اختصاصی	...	...
واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای	...	...
واگذاری دارایی‌های مالی	...	...
	...	...

مه سنا شنا

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴x۲

۴۳- تعدیلات سنواتی

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
آثار انباشته تغییر در رویه حسابداری	...	...
اصلاح اشتباهات	...	...
...	...	...
	...	...

۴۳-۱- در سال ۱۴x۲ روش ارزیابی موجودی مواد از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر یافته است. اتخاذ روش جدید، خالص تغییر در وضعیت مالی سال ۱۴x۲ را به مبلغ ..... میلیون ریال افزایش داده است.

۴۳-۲- اصلاح اشتباهات شامل اقلام زیر است:

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
اصلاح درآمد ناشی از هدایای مشروط در سال ۱۴x۱	...	
اصلاح ذخیره هزینه‌های تحقق یافته سال ۱۴x۱		(...)
	...	(...)

۴۳-۳- 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 بعضا با صورت‌های مالی ارایه شده در سال مالی قبل مطابقت ندارد.

	طبق صورت‌های	اصلاحات طبقه‌بندی		تعدیلات سنواتی		تجدید ارائه
	مالی ۱۴x۱	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	شده ۱۴x۱
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
اقلام صورت وضعیت مالی						
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	...			...		...
پیش‌پرداخت‌ها	...	...				...
دارایی‌های ثابت مشهود	...		...			...
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	...	...				...
حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	...		...			...
.....	...	...	...	...	...	...
ارزش خالص انباشته	...				...	...
.....	...	...	...	...	...	...
اقلام صورت تغییر در وضعیت مالی						
کمک‌های بلاعوض دریافتی	...			...		...
سایر هزینه‌ها	...				...	...
.....	...	...	...	...	...	...
اقلام گردش تغییرات در ارزش خالص						
تعدیلات سنواتی	...		...			...
تسویه مطالبات	...		...			...
دارایی‌های انتقالی	...	...				...
انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	...	...				...
.....	...	...	...	...	...	...
					...	...

٤٤- شناسایی اولیه دارایی‌ها/ بدهی‌ها

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
ساختمان و مستحدثات	...	...
...	...	...
	...	...

٤٥- تسویه بدهی‌ها – اوراق تسویه خزانه

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
تسویه بدهی‌ها	...	...
	...	...

۱-۴۵- مبلغ ..... میلیون ریال از بدهی‌های .... این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه تسویه شد.

٤٦- تسویه مطالبات – اوراق تسویه خزانه

	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
تسویه مطالبات	...	...
	...	...

۱-۴۶- مبلغ ..... میلیون ریال از مطالبات مربوط به درآمدهای مالیاتی این واحد از محل صدور اوراق تسویه خزانه تسویه شد.

٤٧- دارایی‌های دریافتی

	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
ماشین‌آلات و تجهیزات		...	...
...		...	...
		...	...

٤٨- دارایی‌های انتقالی

	شخص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
اثاثیه و منصوبات		...	...
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی		...	...
...		...	...
		...	...

٤۹- 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.

۵۰- 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.

۵۱- دریافتی از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه ای

مبلغ ..... میلیون ریال مربوط به سال جاری و مبلغ ..... میلیون ریال مربوط به دوره متمم می‌باشد. به علاوه مبلغ ..... میلیون ریال به صورت اوراق ..... دریافت شده است.

۵۲- 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.

۵۳- هزینه‌های عمومی

	۱۴X۲
	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...
استفاده از کالاها و خدمات	...
اموال و دارایی	...
یارانه	...
کمک های بلاعوض	...
رفاه اجتماعی	...
سایر هزینه‌ها	...
	...

۵۳-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات هزینه عمومی ارایه می‌شود.

۵۳-۲- 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.

...

۵۳-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...	...	...
استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...
اموال و دارایی	...	...	...
یارانه	...	...	...
کمک های بلاعوض	...	...	...
رفاه اجتماعی	...	...	...
سایر هزینه‌ها	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

۵۳-٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...	...	...
استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...
اموال و دارایی	...	...	...
یارانه	...	...	...
کمک های بلاعوض	...	...	...
رفاه اجتماعی	...	...	...
سایر هزینه‌ها	...	...	...

٥٤- هزینه‌های اختصاصی

	۱۴X۲
	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...
استفاده از کالاها و خدمات	...
اموال و دارایی	...
یارانه	...
کمک های بلاعوض	...
رفاه اجتماعی	...
سایر هزینه‌ها	...
	...

۱-٥٤- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات هزینه اختصاصی ارایه می‌شود.

۲-٥٤- 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.

...

۳-٥٤- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...	...	...
استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...
اموال و دارایی	...	...	...
یارانه	...	...	...
کمک های بلاعوض	...	...	...
رفاه اجتماعی	...	...	...
سایر هزینه‌ها	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

٤-٥٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
جبران خدمت کارکنان	...	...	...
استفاده از کالاها و خدمات	...	...	...
اموال و دارایی	...	...	...
یارانه	...	...	...
کمک های بلاعوض	...	...	...
رفاه اجتماعی	...	...	...
سایر هزینه‌ها	...	...	...

۵۵- تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

	۱۴X۲
	میلیون ریال
ساختمان و مستحدثات	...
ماشین آلات و تجهیزات	...
سایر دارایی‌های ثابت	...
استفاده از موجودی انبار	...
اقلام گرانبها	...
زمین	...
سایر دارایی های تولید نشده	...
	...

۱-۵۵- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ارایه می‌شود.

۲-۵۵- 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.

...

۳-۵۵- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ساختمان و مستحدثات	...	...	...
ماشین آلات و تجهیزات	...	...	...
سایر دارایی‌های ثابت	...	...	...
استفاده از موجودی انبار	...	...	...
اقلام گرانبها	...	...	...
زمین	...	...	...
سایر دارایی های تولید نشده	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

٤-۵۵- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
ساختمان و مستحدثات	...	...	...
ماشین آلات و تجهیزات	...	...	...
سایر دارایی‌های ثابت	...	...	...
استفاده از موجودی انبار	...	...	...
اقلام گرانبها	...	...	...
زمین	...	...	...
سایر دارایی های تولید نشده	...	...	...

مه شنا شنا

٥٦- تملک دارایی‌های مالی

	۱۴X۲
	میلیون ریال
اعتبارات موضوع واگذاری سهام	...
بازپرداخت اصل اوراق مالی	...
بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی	...
تعهدات پرداخت نشده سال های قبل	...
بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات	...
واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	...
سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی	...
	...

٥٦-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های مالی ارایه می‌شود.

٥٦-۲- 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.

...

٥٦-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
اعتبارات موضوع واگذاری سهام	...	...	...
بازپرداخت اصل اوراق مالی	...	...	...
بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی	...	...	...
تعهدات پرداخت نشده سال های قبل	...	...	...
بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات	...	...	...
واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	...	...	...
سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

٥٦-٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
اعتبارات موضوع واگذاری سهام	...	...	...
بازپرداخت اصل اوراق مالی	...	...	...
بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی	...	...	...
تعهدات پرداخت نشده سال های قبل	...	...	...
بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات	...	...	...
واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	...	...	...
سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی	...	...	...

۵۷- درآمدهای عمومی

	۱۴X۲
	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	...
	...

۵۷-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای عمومی ارایه می‌شود.

۵۷-۲- 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.

...

۵۷-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای مالیاتی	...	...	...
درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی	...	...	...
درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...	...
درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات	...	...	...
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...
درآمدهای متفرقه	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

۵۷-٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای مالیاتی	...	...	...
درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی	...	...	...
درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...	...
درآمدهای حاصل از فروش کالا ها و خدمات	...	...	...
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...
درآمدهای متفرقه	...	...	...

۵۸- درآمدهای اختصاصی

	۱۴X۲
	میلیون ریال
درآمدهای مالیاتی	...
درآمدهای ناشی از کمک های اجتماعی	...
درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...
درآمدهای حاصل از فروش کالا ها و خدمات	...
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...
درآمدهای متفرقه	...
	...

۵۸-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای اختصاصی ارایه می‌شود.

۵۸-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای اختصاصی در تاریخ ..... و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ ..... به تصویب رسیده است.

مبلغ ..... میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای اختصاصی به دلیل ..... می‌باشد.

...

۵۸-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای مالیاتی	...	...	...
درآمدهای ناشی از کمک های اجتماعی	...	...	...
درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...	...
درآمدهای حاصل از فروش کالا ها و خدمات	...	...	...
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...
درآمدهای متفرقه	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

۵۸-٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای مالیاتی	...	...	...
درآمدهای ناشی از کمک های اجتماعی	...	...	...
درآمدهای حاصل از مالکیت دولت	...	...	...
درآمدهای حاصل از فروش کالا ها و خدمات	...	...	...
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...	...	...
درآمدهای متفرقه	...	...	...

۵۹- واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

	۱۴X۲
	میلیون ریال
منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی	...
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول	...
منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای	...
	...

۱-۵۹- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارایه می‌شود.

۲-۵۹- 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.

...

۳-۵۹- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی	...	...	...
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول	...	...	...
منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای	...	...	...

دلایل وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارایه شود.

٤-۵۹- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از نفت و فرآورده های نفتی	...	...	...
منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول	...	...	...
منابع حاصل از واگذاری طرح های تملک دارایی های سرمایه ای	...	...	...

٦۰- واگذاری دارایی‌های مالی

	۱۴X۲
	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی	...
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی	...
منابع حاصل از استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی	...
منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها	...
منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی	...
منابع حاصل از برگشتی سال‌های قبل	...
منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی	...
منابع حاصل از سایر واگذاری‌ها	...
انتشار صکوک اجاره به‌منظور تسویه مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی	...
	...

٦۰-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای واگذاری دارایی‌های مالی ارایه می‌شود.

٦۰-۲- 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.

٦۰-۳- تحلیل تفاوت بین بودجه نهایی و عملکرد بر مبنای قابل مقایسه به شرح زیر است:

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	تفاوت
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی	...	...	...
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی	...	...	...
منابع حاصل از استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی	...	...	...
منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها	...	...	...
منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی	...	...	...
منابع حاصل از برگشتی سال‌های قبل	...	...	...
منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی			
منابع حاصل از سایر واگذاری‌ها			
انتشار صکوک اجاره به‌منظور تسویه مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی	...	...	...

٦۰-٤- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه با مبالغ مندرج در صورت‌های مالی به شرح زیر می‌باشد:

	عملکرد طبق صورت‌های مالی	تعدیلات	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه
	۱۴X۲	۱۴X۲	۱۴X۲
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی			
منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی	...	...	...
منابع حاصل از استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی	...	...	...
منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها	...	...	...
منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی	...	...	...
منابع حاصل از برگشتی سال‌های قبل	...	...	...
منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی	...	...	...
منابع حاصل از سایر واگذاری‌ها			
انتشار صکوک اجاره به‌منظور تسویه مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی	...	...	...

٦١-حساب‌های انتظامی

	یادداشت	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
تضمین های دریافتی	۶۱-۱	...	...
تضمین های واگذار شده	۶۱-۲	...	...
کنترل قراردادها	۶۱-۳	...	...
موجودی امانی	۶۱-۴	...	...
دارایی های امانی	۶۱-۵	...	...
علی الحساب بابت عملیات جاری	۶۱-۶	...	...
علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	۶۱-۷	...	...
اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		...	...
کسری ابواب جمعی برداشتی	۶۱-۸	...	...
اسناد خزانه اسلامی		...	...
کنترل منابع بودجه‌ای		...	...
منابع پیش بینی شده		...	...
		...	...

۱-۶۱- حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی به‌شرح زیر است:

نوع تضمین	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
ضمانت نامه بانکی	...	...
اوراق مشارکت	...	...
...	...	...
	...	...

۲-۶۱- حساب انتظامی- تضمین‌های واگذار شده به‌شرح زیر است:

نوع تضمین	۱۴X۲	۱۴X۱
ضمانت نامه بانکی	...	...
اسناد خزانه اسلامی	...	...
...	...	...
	...	...

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱٤x۲

۶۱-۳- حساب انتظامی- کنترل قراردادها به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
	...	...
	...	...
	...	...
	...	...

۶۱-۴- حساب انتظامی- موجودی‌های امانی به شرح زیر است:

شرح	اشخاص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
موجودی مواد	سازمان ...	...	...
موجودی ملزومات	سازمان ...	...	...
...		...	...
		...	...

۶۱-۵- حساب انتظامی- دارایی های امانی به شرح زیر است:

شرح	اشخاص	۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
ماشین آلات و تجهیزات	سازمان ...	...	...
وسایل نقلیه	سازمان ...	...	...
...		...	...
		...	...

۶۱-۶- حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
	...	...
	...	...
	...	...
	...	...

۶۱-۷- حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای به تفکیک به شرح زیر است:

سال	۱۴X۲	۱۴X۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
	...	...
	...	...
	...	...
	...	...

۶۱-۸- پیگیری لازم درخصوص کسری‌های ایجاد شده بابت احکام صادره از مراجع ذیصلاح انجام و اعتبار لازم در بودجه سال ..... برآورد گردیده است.

۶۲- تعهدات، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی

۱-۶۲- تعهدات سرمایه‌ای ناشی از قراردادهای منعقده و مصوب در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

		۱۴X۲	۱۴X۱
		میلیون ریال	میلیون ریال
مبلغ تعهد شده سرمایه‌گذاری در		...	...
احداث ساختمان	۶۱-۳	...	...
احداث سد	۶۱-۳	...	...
...		...	...
		...	...

۲-۶۲- بدهی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

	مبلغ
	میلیون ریال
دعاوی حقوقی مطرح علیه سازمان	...
...	...
	...

۱-۲-۶۲- 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.

۳-۶۲- دارایی های احتمالی شامل موارد زیر است:

در تاریخ ..... ادعایی علیه ..... مبنی بر ورود خسارت به مبلغ ..... میلیون ریال به تجهیزات سازمان مطرح شده است که در حال بررسی است و وصول خسارت محتمل می‌باشد.

٦۳- معاملات با اشخاص وابسته

۱-۶۳- معاملات با اشخاص وابسته خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده طی سال مورد گزارش:

(مبالغ به میلیون ریال)

	نام شخص وابسته	نوع وابستگی	موضوع	شرایط معامله/ رویداد	نحوه تسویه	تضمین‌ها	مبلغ	تفاوت با سایر معاملات	مانده طلب (بدهی)
واحد گزارشگر اصلی و نهایی	...	...	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	(...)
	...	...	ارائه ...	قرارداد...	...	...	...	...	...
	...	...	کمک‌های بلاعوض دریافتی	مصوبه	...	...	...	...	–
	...	...	...	...	...	...	...	...	–
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	...	...	فروش دارایی‌های غیرجاری	مصوبه	...	...	...	...	...
	...	...	تسهیلات پرداختی	مصوبه ...	...	...	...	...	...
	...	...	خرید ...	قرارداد	...	...	...	...	(...)
	...	...	...	....	...	...	...	...	....
سایر اشخاص وابسته	...		هزینه کمک‌های بلاعوض	قانون ...	...	...	...	...	–
	...	...	خرید دارایی‌های غیرجاری	قرارداد...	...	...	...	...	(...)
	...	...	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.

۲-۶۳- معاملات انجام شده طی سال مورد گزارش با مدیران و خویشاوندان آن‌ها:

۱-۲-۶۳- پاداش یا جبران خدمت

(مبالغ به میلیون ریال)

نوع وابستگی با واحد گزارشگر	نام شخص وابسته	مسئولیت مدیر مربوطه		شرح	مبلغ
مدیران اصلی	آقای	مدیر		پاداش مربوط به خدمات غیر مدیریتی (.....)	....
	خانم	مدیر		جبران خدمت به‌عنوان	....
	...	....		....	....
خویشاوندان مدیران اصلی	آقای	رئیس	....	جبران خدمت	....
	خانم	معاون	....	جبران خدمت	....
	....	....	....	....	....
جمع					....

لازم به ذکر است، جبران خدمات مدیران اصلی در چارچوب ضوابط مصوب حاکم بر واحد گزارشگر بوده است.

۲-۲-۶۳- وام‌ها

(مبالغ به میلیون ریال)

نوع وابستگی با واحد گزارشگر	نام شخص وابسته	مسئولیت مدیر مربوطه	مبلغ دریافتی طی دوره	شرایط بازپرداخت	مبلغ بازپرداخت شده طی دوره	مانده پایان دوره
	آقای	مدیر	....	....	....	....
مدیران اصلی	خانم	مدیر	....	....	....	....
	...	....	....	....	....	....
	آقای	رئیس	....	....	....	....
خویشاوندان مدیران اصلی	خانم	معاون	....	....	....	....
	....	....	....	....	....	....
جمع			....	-	....	....

۳-۶۳-مانده حساب‌های نهایی اشخاص وابسته به شرح زیر است:

(مبالغ به میلیون ریال)

شرح	نام شخص وابسته	نوع وابستگی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	پیش‌پرداخت‌ها	تسهیلات پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	تسهیلات دریافتی	پیش‌دریافت‌ها	سود تضمین شده پرداختی	...	۱۴X۲ خالص		۱۴X۱ خالص	
													طلب	بدهی	طلب	بدهی
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
واحد گزارشگر اصلی و نهایی	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
مدیران اصلی واحد گزارشگر	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
سایر اشخاص وابسته	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)
جمع	...	...	...	...	...	...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...	...	(...)	...	(...)

۴-۶۳- به استثنای مورد زیر هیچگونه هزینه یا ذخیره‌ای در رابطه با مطالبات از اشخاص وابسته در سال‌های ۲×۱۴ و ۱×۱۴ شناسایی‌نشده است.

۱-۴-۶۳- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال مالی ۱×۱۴ بابت طلب از ..... بالغ بر ..... میلیون ریال می‌باشد که به دلیل ..... تعدیل گردیده است.

٦٤- وضعیت ارزی

	شماره یادداشت	دلار آمریکا	یورو	پوند انگلیس	...
موجودی نقد	۳	...	...	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۴	...	...	...	...
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۵	...	...	...	...
جمع دارایی‌های پولی ارزی		...	...	...	...
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۳	(...)	(...)	(...)	(...)
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۱۴	(...)	(...)	(...)	(...)
سایر بدهی‌های غیرجاری	۱۸	(...)	(...)	(...)	(...)
جمع بدهی‌های پولی ارزی		(...)	(...)	(...)	(...)
خالص دارایی‌ها (بدهی‌های) پولی ارزی		...	(...)	...	(...)
خالص دارایی‌ها (بدهی‌های) پولی ارزی در تاریخ ۱۴x۲/۱۲/۲۹		...	(...)	...	(...)

٦٥- سایر موارد افشا*

۱-۶۵- فرم آمار بدهی‌ها و مطالبات دولت ضمیمه یادداشت‌های توضیحی می‌باشد.

* اطلاعاتی که افشای آن ها برای ارایه مطلوب ضروری است در این قسمت افشا می‌شود.

مه سنا شنا

پیوست ۴

شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی

مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹٤ و لزوم تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی بموجب تبصره ذیل ماده (۲٦) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدهی‌های واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدهی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل پیاده سازی مرتبط با پذیرش مبنای تعهدی حسابداری در خصوص انواع بدهی‌هایی که معمولاً توسط واحدهای گزارشگر شناسایی می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد. این راهنما شامل ۷۳ بند تعاریف، مفاهیم کلی و ضوابط اجرایی است.

۱. تعاریف، مفاهیم و اصطلاحات کلی شناخت و اندازه گیری بدهی‌ها در این راهنما به شرح ذیل می‌باشد:

بدهی: 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).

بدهی احتمالی:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد، یا

ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما به دلایل زیر به عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود:

۱. ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد (استاندارد ۸ ؛ تعاریف).

تعهد عرفی: تعهدی است ناشی از اقدامات واحد گزارشگر در مواردی که واحد گزارشگر با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاست‌های اعلام شده یا آئین‌نامه‌های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص

نشان داده است که مسئولیت‌های خاصی را خواهد پذیرفت و در نتیجه، واحد گزارشگر انتظاری بجا برای آن‌ها ایجاد کرده است که مسئولیت‌های خود را ایفا خواهد کرد (استاندارد ۸ تعاریف).

تعهد قانونی: تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می‌شود (استاندارد ۸ تعاریف).

ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است (استاندارد ۸ تعاریف).

رویداد تعهد آور: رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به‌گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد(استاندارد ۸ تعاریف).

مخارج تامین مالی: عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد گزارشگر برای تامین مالی متحمل می‌شود (استاندارد ۹ تعاریف).

۲. تمام انواع بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی باید از ابتدای سال ۱۳۹٤ به محض ایجاد به ارزش اسمی یا ارزش فعلی (طبق استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی)، شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.

۳. بدهی‌های شناسایی نشده که در سال‌های قبل ایجاد شده‌اند و همچنان تسویه نشده‌اند، باید در سال ۱۳۹٤ شناسایی و حسب مورد در سرفصل بدهی‌های جاری یا بلند مدت ثبت گردند. طرف مقابل این بدهی‌ها حساب حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) است.

٤. فهرست بدهی‌های واحدهای گزارشگر طبق فهرست حساب‌ها در نظام حسابداری بخش عمومی است.

۵. واحدهای گزارشگر باید به هنگام آماده شدن برای پذیرش حسابداری تعهدی، همه سیستم‌های موجود را برای تعیین میزان تعدیل موردنیاز جهت تأمین نیازهای حسابداری تعهدی و بطور خاص حسابداری بدهی‌ها و تعهدات مورد بازبینی قرار دهند. اگر امکان تعدیل سیستم‌های موجود برای تأمین نیازهای مربوط وجود نداشته باشد، طراحی سیستم‌های جدید ضروری خواهد بود.

٦. اقدامات لازم برای شناخت بدهی‌ها، به میزان اطلاعات در دسترس یک واحد گزارشگر در خصوص آن بدهی‌ها بستگی دارد. مراحل کلی شناسایی و ثبت بدهی‌ها که می‌باید بلافاصله پس از ابلاغ این راهنما اجرایی گردد، عبارتند از:

الف. تهیه فهرست همه انواع بدهی‌های ایجاد شده توسط واحد گزارشگر،

مه سنا شنا

ب . تعیین طبقات بدهی‌هایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد،

پ . بکارگیری رویه‌های حسابداری مرتبط برای ثبت و گزارش هر طبقه از بدهی‌ها،

ت . ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه،

ث . تعیین مانده‌های افتتاحیه صحیح برای هر طبقه (شناسایی، بکارگیری تعریف بدهی و اندازه‌گیری) و

ج . برقراری ارتباط با سیستم‌های مرتبط برای پشتیبانی از الزامات حسابداری تعهدی نظیر زیر سیستم‌های خرید و تدارکات، حقوق و دستمزد، دریافت و پرداخت، امور قراردادها و ... .

۷. فرایند طی شده برای شناسایی بدهی‌ها باید مستند شود تا امکان تعیین مانده‌های افتتاحیه و رسیدگی و حسابرسی بعدی فراهم شود.

۸. واحدهای دولتی مجازند به دلیل نیاز فوری، خرید کالا و یا خدمات را صرفاً تا سقف اعتبارات تخصیص یافته به صورت نسیه انجام دهند. ضروری است واحدهای گزارشگر ترتیبی اتخاذ نمایند که هر گونه خرید نسیه (اعتباری) توسط مسئولان خرید، تحت عنوان حساب‌ها و اسناد 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 بدهی بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانون درخصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقتنامه‌های متبادله ممنوع است. لیکن این امر مانع شناسایی و ثبت بدهی‌های مازاد ایجاد شده محسوب نمی‌شود (موضوع بخشنامه مشترک شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹٤/۱۱/۷ خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کشور). تعهدات فعلی مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار واحدهای مربوط نیز بایستی با عنوان حساب ذخیره هزینه‌های تحقق‌یافته و یا ذخیره تعهدات سرمایه‌ای (به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی) شناسایی و در صورتهای مالی گزارش شوند. به علاوه مسئولیت ایجاد هرگونه تعهد مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار که از سوی ذیحساب و مدیر مالی تامین اعتبار نگردیده است برعهده بالاترین مقام واحد ذیربط بوده و مسئولیت ذیحساب و مدیر مالی محدود به شناسایی و انعکاس کامل این بدهی‌ها می‌باشد.

مه سنا شنا

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 اموراقتصادی و دارایی برقرار گردد تا هرگونه رویداد تعهدآور از نقطه شروع توسط مقام ذیصلاح تایید شده و امکان ردیابی آن تعهد تا زمان ایجاد بدهی یا انصراف از آن فراهم شود.

۱۱. واحدهای گزارشگر باید آثار مالی تعهدات حاصل از مصوبه‌های قانونی و بودجه‌ای را مورد ارزیابی قرار دهند. در شرایطی که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی حاصل از این مصوبه‌ها محتمل و مبلغ قطعی آن مشخص باشد به عنوان بدهی شناسایی می‌گردد. در صورتی که مبلغ قطعی آن مشخص نباشد اما به طور قابل اتکاء قابل برآورد باشد به عنوان ذخایر و در غیر اینصورت به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌گردد.

۱۲. در راستای اجرای حکم بند (پ) ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و الزام کنترل تعهدات ضروری است واحدهای گزارشگر به طور ماهانه اطلاعات بدهی‌ها و تعهدات خود را در قالب صورت بدهی‌ها و تعهدات بر اساس فرم‌ها و بخشنامه‌های ابلاغی، به مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت تحویل نمایند و در پایان سال نیز به انضمام صورتهای مالی ارایه نمایند. در اجرای این بند اخذ تاییدیه سازمان حسابرسی برای اطلاعات سالانه ضروری است.

۱۳. چون تعهد همیشه مستلزم تقبل تکلیف درقبال طرف دیگری است، بنابراین تصمیمات مسئولان و مدیران دولتی و یا مراجع ذیصلاح جهت ارایه خدمت یا کالای خاص به عموم، به تعهد عرفی در تاریخ صورت وضیعت 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.

مه سنا شنا

۱۴. واحدی که بدهی بلندمدت دارد، باید بخش جاری آن را که قرار است طی یکسال از تاریخ تهیه صورت‌های مالی تسویه شود، تحت عنوان "حصه جاری بدهی‌های بلندمدت" طبقه‌بندی و گزارش نماید.

۱۵. بخشودگی بدهی زمانی امکان‌پذیر است که طبق اسناد و مدارک موجود، تعهد فعلی و الزام برای تسویه وجود نداشته باشد. مبلغ و چگونگی بخشودگی بدهی باید با استناد به قوانین و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۱۶. در سال‌های اخیر تسویه و تهاتر دیون و تعهدات واحدهای گزارشگر از محل صدور و واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی، پیش‌بینی شده است. برای نمونه می‌توان به بند (ر) تبصره (۳) قانون بودجه سال ۱۳۹۳، جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. هنگام تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از هر محلی، حساب بدهی از دفاتر حذف می‌گردد. در این شرایط مبلغ و چگونگی تسویه حتماً باید با استناد به بند قانونی مربوط در یادداشت‌های توضیحی افشاء گردد.

۱۷. تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. درضمن، این موضوع در مورد تمام هزینه‌هایی که مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری می‌باشد و همچنین هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده و هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاک نیز صادق است.

۱۸. عملیاتی که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد شود، عملیات مبادله‌ای محسوب می‌شود. به طور مثال خرید کالاهای مصرفی از بازار جزء عملیات مبادله‌ای است. بدهی‌های حاصل از این فعالیت‌ها در گروه حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای طبقه‌بندی می‌شوند. بدهی غیرمبادله‌ای در مواردی از قبیل هدایای مشروط و دریافت خدمات به بهای ناچیز، شناسایی و ثبت می‌شود.

۱۹. حساب های پرداختنی (بستانکاران) شامل بدهی یک واحد گزارشگر به دیگران است، نظیرحساب‌های پرداختنی که هنگام خرید کالاها و خدمات به صورت نسیه ایجاد می‌شوند و یا هنگام دریافت صورتحسابی (یا مبالغ پرداختنی طبق مفاد یک توافق یا قرارداد در جریان) که به علت

مه سنا شنا

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 ۱۳۹٤ و سال‌های بعد از آن ذخایر لازم باید برآورد و در دفاتر به عنوان بدهی ثبت شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا بخشی از تعهدات فعلی واحد گزارشگر است و احتمال 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 ۱۳۹٤ در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی می‌گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از مخارج پرداخت نشده قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود. همچنین لازم است دقت کافی در محاسبات اعمال شود، زیرا مانده حساب ذخایر مبنای تعدیلات در سال‌های آتی خواهد بود. ذخایر زمانی باید شناسایی شوند که:

الف. واحد گزارشگر تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،

ب . خروج خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و

پ . مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

ذخایر بدهی‌هایی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام است. اصطلاح ذخیره در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود، اما این اقلام مبلغ دفتری دارایی‌ها را تعدیل می‌کند و بدهی محسوب نمی‌شود. نمونه‌هایی از اقلامی که

مه سنا شنا

ممکن است برای آن‌ها ذخیره شناسایی شود عبارتند از مخارج تجدید ساختار، مزایای پایان خدمت کارکنان و تعهدات پاکسازی زیست محیطی.

۲۲. شناسایی ذخیره برای هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده یا هزینه‌های معوق در پایان سال مالی الزامی است. از جمله حقوق معوق کارکنان، هزینه آب و برق مصرف شده‌ای که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است یا هزینه تامین مالی (سود و کارمزد) تحقق یافته‌ای که هنوز تاریخ پرداخت آن نرسیده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از سایر ذخایر است. لازم به توضیح است که بدهی‌های معوق بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدهی‌های معوق نیز استفاده می‌شود، اما بدهی‌های معوق بخشی از حساب‌های پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

۲۳. در صورتی که از سنوات قبل نیز هزینه‌های تحقق یافته و پرداخت نشده وجود دارد باید با توجه به تاریخ صدور حکم (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) حسب مورد در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها یا تعدیلات سنواتی در دفاتر ثبت گردد. بدیهی است در صورتی که بخشی از بدهی‌های ایجاد شده قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، در حساب بهای تمام شده دارایی مربوط منظور می‌شود.

۲٤. هرگونه مانده بدهی‌ها و ذخایر ناشی از اصلاح اشتباه سنواتی و یا تغییر در رویه‌های حسابداری می‌بایست با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی یا دارایی مربوط حسب مورد شناسایی شود.

۲۵. در مورد سودهای تضمین شده بدهی‌های بانکی، در پایان سال باید سود تضمین‌شده تحقق‌یافته شناسایی و گزارش گردد. خلاصه روش‌های مرتبط با محاسبه سود تضمین شده در جدول ذیل ارایه شده است.

ابزار مالی	روش محاسبه
سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه مدت	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود تضمین شده صورتحساب‌ها و ابزارهای کوتاه مدت مشابه	تفاوت بین ارزش اسمی و قیمت پرداخت در زمان خرید
سود تضمین شده اوراق بدهی	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود سپرده‌های بلندمدت	حاصل ضرب نرخ سود در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری

۲۶. به هنگام صدور احکام تعهدآور از سوی مراجع ذی‌صلاح، لازم است از حساب ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح استفاده شود. در صورتی که در سال‌های قبل نیز چنین احکامی صادر شده و هنوز تسویه نگردیده است، 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 بدهی‌ها یا تعدیلات سنواتی درنظر گرفته می‌شود.

۲۷. واحدهای گزارشگر باید آثار مالی دعاوی حقوقی را مورد ارزیابی قرار دهند. بدین منظور احتمال محکوم شدن در دادگاه، توانایی برآورد مبلغ زیان به گونه‌ای اتکا پذیر، میزان پیشرفت رسیدگی به شکایت، نظر مشاور حقوقی، تجربه واحد گزارشگر و سایر موارد مشابه مورد توجه قرار می‌گیرد. به هر حال اگر شواهد نشان دهد یک واحد گزارشگر در جریان یک پروژه قضایی با احراز شرایط فوق، در تاریخ صورت وضعیت مالی محکوم می‌شود، باید بر اساس بهترین برآورد، ذخیره لازم را شناسایی کند و در صورتی که برآورد قابل اتکاء امکانپذیر نباشد باید در یادداشت‌های توضیحی به عنوان بدهی احتمالی افشاء شود.

در یادداشت زیر بخشی از نحوه افشای بدهی‌های احتمالی یک واحد گزارشگر نشان داده شده است:

یادداشت‌های توضیحی:

بدهی احتمالی به مبلغ ۸۹۸ میلیون ریال مربوط به شهرداری بابت ۱٪ عوارض خاص از تاریخ ۱۳۸۹/٤/۱۱ لغایت ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ می‌باشد. این واحد گزارشگر طبق مدارک مستند ارایه شده در سال ۱۳۸۹ از طرف شهرداری از پرداخت ۱٪ عوارض خاص معاف بوده است. لیکن در سال ۱۳۹۲ و پس از برقراری تجمیع عوارض، شهرداری مدعی دریافت ۱٪ عوارض خاص است که واحد گزارشگر به این موضوع اعتراض نموده و مدارک لازم ارایه شده است و موضوع در کمیسیون حل اختلاف شهرداری در دست بررسی می‌باشد.

۲۸. لازم است ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان در پایان هر دوره مالی محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود. با توجه به این که پرداخت مبلغ مزبور از سوی واحد گزارشگر دارای سررسید معینی نیست و کارکنان می‌توانند بر اساس قوانین و مقررات مربوط از مرخصی خود استفاده و یا مبلغ آن را دریافت

نمایند، از این رو به عنوان بدهی‌های غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحدگزارشگر منعکس می‌گردد. مبلغ این ذخیره در پایان هر دوره مجدداً محاسبه و بر حسب میزان استفاده کارکنان از مرخصی، مانده قبلی آن تعدیل می‌شود.

۲۹. در هر سال لازم است ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان برآورد و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان تعدیل گردد. همچنین مبلغ برآورد شده بابت ذخیره مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹٤، در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها شناسایی می‌شود.

با گذشت هر سال از خدمت کارکنان، برای کارفرما یک تعهد قطعی ایجاد می‌شود. لذا در هر دوره مالی، کارفرما باید مبلغ این تعهد را برآورد کند و هزینه آن را شناسایی نماید. در حال حاضر با یک روش ساده این ذخیره محاسبه می‌شود. در این روش، ذخیره مزایای پایان خدمت متناسب با سنوات خدمت در پایان هر سال براساس آخرین حقوق محاسبه و تفاوت آن با مانده موجود به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۳۰. ذخیره مخارج آلودگی محیط زیست در شرایطی که سه ویژگی تعهد فعلی (شامل تعهد قانونی یا عرفی) در نتیجه رویداد گذشته، محتمل بودن 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 وارده به محیط زیست در مورد آن‌ها مصداق داشته باشد، باید برآورد و در حساب‌ها منظور شود. بدیهی است در صورتیکه وجود تعهد فعلی قطعی نباشد یا به علت عدم امکان اندازه‌گیری یا برآورد قابل اتکا، قابل ثبت نباشد به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر افشاء می‌شود. به عنوان مثال ممکن است برخی از شرکت‌های پتروشیمی و پالایشی بابت تولید محصولات خود به صورت اجتناب ناپذیر خسارتی را بر محیط زیست تحمیل کنند که براساس قوانین و مقررات مربوط نیز مکلف به پرداخت عوارض آلایندگی باشند که می‌توانند برحسب میزان تولید/فروش محصولات تولیدی آلاینده، درصدی به عنوان ذخیره اینگونه تعهدات در دفاتر اعمال حساب شود. ضمناً اگر توسط نهادهای مسوول محیط زیست، شکایتی علیه آنها مطرح شده باشد، در صورت عدم امکان برآورد مبلغ جرایم و یا عوارض مربوط، اثر مالی آن در دفاتر قابل ثبت نبوده و لذا بایستی به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های همراه افشاء شود.

۳۱. واحدهای گزارشگر در مواردی که قراردادهایی منعقد کنند که تعهداتی را برای آن‌ها ایجاد نماید، با وقوع رویدادهایی که موجب زیانبار شدن قرار داد (شرایطی که مخارج غیر قابل اجتناب برای ایفای

تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی آن است) می‌شود، باید تعهدی را بابت زیان مربوط به قرارداد به عنوان ذخیره شناسایی کنند. مخارج غیر قابل اجتناب قرارداد بیانگر اقل زیان ناشی از اجرای قرار داد و مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد است. برای نمونه اگر قرار داد اجاره غیر قابل فسخ برای مدت ۲ سال منعقد شده باشد و با گذشت ۱ سال واحد گزارشگر به صورت یک جانبه اقدام به لغو قرارداد نماید، این واحد باید معادل ۱ سال باقی مانده، ذخیره‌ای در دفاتر خود شناسایی نماید.

۳۲. کالا، خدمات و سایر مزایایی که برای ایفای مسوولیت‌های اجتماعی دولت ارایه می‌شوند مزایای اجتماعی نامیده می‌شوند. ممکن است این مزایا 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 بپردازند.

ب. کمک به خانواده‌ها، سالمندان، از کار افتادگان، بیکاران و سایرین، به عبارت دیگر، دولت در تمامی سطوح ممکن است به افراد و گروه‌هایی از جامعه به منظور دسترسی به خدمات، کمک مالی اعطا کند تا نیازهای خاص آن‌ها را برآورده سازد.

طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فقط در شرایطی که واحد ارایه کننده مزایای اجتماعی به طور مستقیم از دریافت‌کنندگان مزایا، مابه‌ازایی که تقریباً با ارزش کالاها و خدمات ارایه شده برابر است را دریافت کند، ذخیره یا بدهی احتمالی ناشی از تعهدات دولت به ارایه مزایای مزبور باید شناسایی شود. در غیر اینصورت یعنی شرایطی که مزایای اجتماعی به طور رایگان ارایه می‌شود، نیازی به شناسایی ذخیره نیست. این استثنا شرایطی را نیز دربر می‌گیرد که در رابطه با یک مزیت، تعرفه‌ای وضع شود ولی این تعرفه هیچ رابطه مستقیمی با آن مزیت نداشته باشد.

۳۳. به غیر از موارد فوق، واحدهای گزارشگر در موقعیت‌های دیگری نیز ذخیره شناسایی می‌نمایند. تجدید ساختار و توقف عملیات بخش‌هایی از یک واحد گزارشگر بر اساس مصوبات قانونی و طرح تفصیلی رسمی می‌تواند منجر به ایجاد تعهداتی شود که در صورت‌های مالی افشا می‌شود. اگر واحد گزارشگر موضوع تجدید ساختار را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی به عموم اعلام نکرده باشد و یا طرح را قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی شروع نکند، نیازی به شناسایی ذخیره نیست.

مه سنا شنا

۳٤. در صورتی که وجود تعهد فعلی در تاریخ تهیه صورت‌های مالی همراه با عدم اطمینان باشد، یا اینکه یک قلم با تعریف بدهی منطبق باشد ولی قابل اندازه گیری یا برآورد و شناسایی نباشد ، تحت عنوان بدهی‌های احتمالی افشا می‌شود. بدهی‌های احتمالی به طور بالقوه یک بدهی محسوب می‌شوند و ردیابی و گزارش آن‌ها جهت کنترل و برنامه‌ریزی پرداخت‌ها ضروری است. لذا لازم است از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این راهنما در انتهای هر سال مبلغ و احتمال این تعهدات در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. از آنجا که وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند، ضروری است بدهی‌های یادشده بطور مداوم ارزیابی شود و در صورت‌های مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند و امکان برآورد اتکاپذیر فراهم می‌شود، ذخیره برای آن شناسایی‌شود.

۳۵. گاهی اوقات دولت ممکن است بازپرداخت بدهی‌های شرکت‌های دولتی یا مادرتخصصی و یا اوراق مشارکت دولت برای طرح‌های عمرانی را تحت شرایط خاصی تضمین کند. دراین صورت اگر واحد مقروض نتواند بدهی خود را بپردازد، ضامن، ملزم به پرداخت بدهی خواهد بود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ چنانچه واحد گزاشگر مشترکاً و متضامناً درقبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفاء شود باید بعنوان بدهی احتمالی محسوب شود. ولی برای بخشی از تعهد که احتمال ارایه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه آن محتمل است، باید ذخیره شناسایی کند، بجز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآوردی اتکاپذیر انجام داد. به عبارتی در مواردی که ناتوانی قرض گیرنده در ایفای تعهداتش محتمل باشد، واحد گزارشگر باید بابت بدهی‌های آتی ناشی از ضمانت، ذخیره شناسایی کند. اما در صورت عدم امکان برآورد اتکاپذیر، باید مبلغ و احتمال آن در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. عدم توانایی مالی و یا وقوع حوادث مانند بلایای طبیعی از جمله رویدادهایی است که منجر به شناسایی ذخایر یا افشای بدهی‌های احتمالی بر حسب مورد خواهد شد.

۳٦. هر گونه وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی واحدهای گزارشگر، باید تحت عنوان بدهی بابت وجوه نامشخص شناسایی و ثبت شود. پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ واریز، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

۳۷. چک‌های بین راهی به چک‌هایی اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحدگزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و تحویل 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، بدهی بابت چک‌های بین راهی شناسایی و ثبت می‌شود و مبالغ این چک‌ها به حساب خزانه منتقل و در صورت نیاز مسترد می‌شود.

۳۸. وجوه اضافه دریافتی به وجوهی اطلاق می‌شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشا این دریافت اضافی، اشتباه پرداخت کننده یا مامور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این‌که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود. شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی بر اساس مدارک مربوط انجام می‌شود.

۳۹. واحد گزارشگر ممکن است مطابق قوانین و مقررات مربوط، مبالغی را از افراد برای تحویل کالا و یا ارایه خدمات در آینده، دریافت کند. این مبالغ، پیش‌دریافت درآمد محسوب می‌شود و تا زمانی که کالا تحویل و یا خدمت مربوط ارایه نشده است تحت عنوان یک بدهی جاری در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. 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. چنانچه پیش‌دریافت‌های ثبت نشده به‌عنوان بدهی، مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹٤ باشد، در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها شناسایی می‌شود. ضروری است به صورت مستمر وضعیت مانده پیش دریافت‌ها از نظر تحقق درآمد بررسی و تعدیل گردد.

٤۰. 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.

٤۱. به هنگام دریافت اوراق بهادار موضوع ماده (٤٦) قانون محاسبات عمومی کشور، بدهی بابت اوراق بهادار می‌باید بستانکار شود. در صورت انتقال موجودی اوراق بهادار از سال‌های قبل نیز باید معادل مبلغ آن‌ها، در سال ۱۳۹٤ بدهی شناسایی شود.

۴۲. مبالغی که به عنوان سپرده از دیگران دریافت می‌شود، باید به عنوان بدهی ثبت و گزارش شوند. لازم است یک طبقه‌بندی مناسب از نوع و موضوع سپرده‌ها بر حسب سررسید تسویه در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۴۳. طبق نظام حسابداری بخش عمومی به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار به عنوان تضمین، حساب بدهی بابت وجه‌الضمان جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختنی به پیمانکار می‌گردد. لازم است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، ماهیت آن به درستی افشا شود.

۴۴. حق بیمه، مالیات و سایر کسور تکلیفی که واحدهای گزارشگر باید ظرف مدت مقرر به نهادها و سازمان‌های مربوط از جمله سازمان تامین اجتماعی و امور مالیاتی بپردازند، بدهی جاری محسوب می‌شود.

۴۵. در صورتی‌که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود. واحد گزارشگر می‌باید پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی اعضا واریز نماید. در این حالت، واحد گزارشگر صرفاً مسوول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگان مربوط می‌باشد. حساب‌های پرداختنی مربوط به حقوق و دستمزد از نوع بدهی‌های جاری هستند. لازم به توضیح است که حساب‌های پرداختنی شامل بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است.

۴۶. بدهی‌های ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. تاریخ معامله تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند، اغلب از نرخی استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می‌شود، بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه، تسعیر می‌شود. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد (بیش از ۱۰ درصد)، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود.

۴۷. در هر دوره گزارشگری، بدهی‌های پولی ارزی با استفاده از نرخ تسعیر در پایان دوره (تاریخ ترازنامه) تسعیر می‌شوند. چنانچه مبلغ مربوط به بدهی پولی 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 غالبا به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه بدهی پولی نیز غالبا به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر بدهی پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر 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 بدهکار 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 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.

۴۸. در صورتی که واحد گزارشگر و یا یک واحد فرعی و یا شعبه آن در خارج از کشور به فعالیت می‌پردازد و عملیات مالی خود را بر حسب ارز (کشور یا منطقه‌ای که در آن فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد) در دفاتر ثبت و گزارش می نماید، برای گزارشگری مالی داخل کشور لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را با نرخ ارز زمان گزارشگری در کشور، تسعیر و به ریال گزارش نماید.

۴۹. بدهی‌های پولی و غیرپولی ارزی ایجاد شده در سنوات قبل، در صورتی که طبق اسناد و مدارک قانونی، همچنان الزام به خروج منابع در مورد آن‌ها صادق است، باید شناسایی و ثبت شود. مبنای ثبت این بدهی‌ها، نرخ تسعیر تاریخ شناسایی است. در خصوص بدهی‌های ارزی غیرپولی سنوات قبل، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات مربوط، بدهی‌های مذکور می‌باید به ارزش منصفانه ثبت شوند. ارزش منصفانه توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود.

۵۰. تعهدات اعتبارات اسنادی سال جاری و همچنین تعهدات اعتبارات اسنادی سال‌های قبل باید شناسایی و گزارش شوند.

۵۱. واحدهای گزارشگر عموما مجاز به دریافت وام و یا تسهیلات نمی‌باشند، مگر در مواردی که قانون و مقررات مربوط اجازه دریافت تسهیلات توسط واحدهای مذکور را صادر کرده است. در هر حال در صورت دریافت وام و یا تسهیلات، واحد گزارشگری که مسئول پرداخت اصل و فرع می‌باشد، باید این بدهی‌ها را با ارزش اسمی ثبت و اطلاعات لازم را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. از

آنجا که تسهیلات هزینه مالی مشخص دارند نیاز به تنزیل و محاسبه ارزش فعلی ندارند و با ارزش اسمی در دفاتر ثبت می‌شوند. اما در برخی موارد انتشار اسناد پرداختنی و یا اخذ وام‌های کوتاه مدت متضمن سود تضمین شده‌ای است که به صورت تلویحی در مبلغ لحاظ شده است ولی صراحتاً ذکر نمی‌شود. به بیان دیگر سود تضمین شده به صورت ضمنی در مبلغ بدهی نهفته است و در تاریخ سررسید مبلغ 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 بدهی، مبلغی را دریافت و یا به حساب‌های مربوط منظور می‌نماید. ارزش فعلی بدهی برابر است با ارزش اولیه یا اسمی اسناد پرداختنی یا بدهی طبق قرارداد به کسر سود تضمین شده یا تنزیل بدهی ظرف مدت زمان آن. معمولاً تا زمان تحقق، این مبالغ در حساب مربوط (بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی) نگهداری می‌شود، مگر این که وقوع و تاریخ تسویه، بسیار کوتاه مدت بوده و هر دو در یک دوره مالی اتفاق بیفتد.

۵۲. ممکن است بخشی از منابع مالی واحدهای گزارشگر از محل دریافت تسهیلات مالی تامین شود. چنانچه این تسهیلات به صورت وجه نقد از اشخاص تامین کننده منابع مالی دریافت گردد، وجوه دریافتی می‌باید به ارزش اسمی تحت عنوان تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت در دفاتر ثبت شود. لازم به ذکر است؛ به میزان تسهیلات دریافتی، تخصیص اعتبار طرح مورد نظر می‌باید، اخذ شده باشد. در صورتی‌که 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 این‌صورت، 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.

۵۳. ممکن است تسهیلات به طور مستقیم در قبال تعهدات واحد گزارشگر، به اشخاص طرف قرارداد واگذار گردد، در این‌صورت تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به ارزش اسمی شناسایی و جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختنی می‌شود. خاطر نشان می‌سازد؛ چنان‌چه کسور قانونی تعهدات مذکور از

مه سنا شنا

محل تسهیلات فوق تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. همچنین حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود. عملکرد منابع تحقق یافته بدون گردش مالی (معادل تسهیلات مالی دریافتی)، به همراه اخذ تاییدیه از خزانه با استفاده از حسابهای انتظامی شناسایی و نگهداری می‌شود. هزینه مخارج تامین مالی تسهیلات دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵٤. واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تامین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تامین شود. در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی پیش بینی می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان پیش بینی شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی‌که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان پیش بینی و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت‌کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام می‌شود. بر این اساس؛ واحد دریافت کننده 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 دریافت کننده تسهیلات ارسال نماید. واحد دریافت کننده تسهیلات خارجی می‌بایست پس از اخذ اطلاعات مربوط، حسابهای مربوط به تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت، هزینه‌ها و درآمدها را حسب مورد بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی نماید.

۵۵. در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر اطلاعات مربوط به جزئیات بدهی‌ها، نرخ سود، سررسید و وثیقه‌های تسهیلات (مطابق یادداشت ۲-۱۸ یادداشت های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه) ارایه می‌شود.

۵۶. در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی بلند مدت، جایگزین یک بدهی جاری شود، در چنین مواردی این نوع بدهی‌ها از دامنه بدهی‌های جاری خارج می‌شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود.

۵۷. در پاره‌ای شرایط در قراردادهای اعتباری و استقراض، این موضوع قید می‌شود که تخلف از شرایط، موجب حال شدن کل بدهی‌های بلند مدت باقی‌مانده می‌گردد. در این صورت اعتبار دهنده می‌تواند کل مبلغ را از واحد گزارشگر مطالبه نماید. در این شرایط بدهی فوق دیگر ویژگی بلند مدت را ندارد و باید در سرفصل بدهی‌های جاری نشان داده شود. عملکرد مفاد بندهای مذکور در یادداشت‌های توضیحی افشا و گزارش شود. لازم به توضیح است که بدهی استقراضی شکلی از بدهی است که بیانگر وجوه استقراض شده از بانکها، نهادها یا اشخاص است. بدهی استقراضی می‌تواند در قالب وام، تسهیلات و یا اوراق بدهی باشد.

۵۸. در صورت هر نوع خرید اعتباری (نسیه)، طبق قوانین و مقررات، که قیمت نسیه کالا بیشتر از قیمت نقدی باشد، تفاوت بین قیمت نقدی و قیمت نسیه برای خریدار، یک نوع هزینه تأمین مالی است. بنابراین، کالاها و خدمات خریداری شده باید به قیمت نقدی ثبت و تفاوت آن به عنوان "هزینه مالی آتی" براساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت شود. هزینه مالی آتی (بعنوان یک حساب کاهنده) از بدهی مربوط کسر و خالص آن در صورت وضعیت مالی ارایه می‌شود.

۵۹. طبق ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید بدهی‌های قطعی خود به اشخاصی نظیر اشخاص حقیقی و حقوقی تعاونی و خصوصی را که در چهارچوب مقررات مربوط ایجاد شده، با مطالبات قطعی دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) از اشخاص مزبور تسویه و «اوراق تسویه خزانه» صادر و در اختیار اشخاص طلبکار و متقابلاً بدهکار قرار دهد. در این شرایط حساب بدهی و مطالبات اشخاص مزبور طبق نظام حسابداری بخش عمومی از دفاتر واحدهای گزارشگر حذف می‌گردد. ضروری است مبلغ و نحوه تسویه این بدهی‌ها با استناد به بندهای قانونی و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد.

مه سنا شنا

۶۰. طبق بند (ب) ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید همه ساله به‌میزان مابه‌التفاوت مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی از دولت و واحدهای گزارشگر دولتی و بدهی قطعی‌شده 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 بدهکار مبلغ بدهی جایگزین شده با صکوک و شرایط آن افشا گردد. صکوک اجاره در حقیقت اوراق بهاداری است که دارنده آن بصورت مشاع، مالک بخشی از دارایی است که منافع آن بر اساس قرارداد اجاره به مصرف‌کننده یا بانی واگذار شده است. مدت اجاره و همچنین مبلغ اجاره بها با توافق طرفین تعیین می‌شود. اوراق اجاره دارای ارزش مساوی هستند و هر یک بیانگر مالکیت مشاع قسمتی از دارایی‌های مورد اجاره می‌باشند. به عبارت دیگر سرمایه‌گذارانی که اقدام به خرید این اوراق می‌نمایند به نسبت میزان ارزش اوراق خود در مالکیت آن دارایی‌ها به صورت مشاع شریک می‌شوند. بانی به موجب قرارداد اجاره باید مبلغ اجاره بها را طبق شرایطی که در قرارداد ذکر شده در اختیار ناشر قرار دهد. ناشر نیز باید اجاره بها را بین دارندگان اوراق تقسیم کند. نحوه شناسایی رویدادهای مربوط به انتشار اوراق اجاره در نظام حسابداری بخش عمومی تعیین می‌شود.

۶۱. طبق ماده (۶) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور در شرایط خاص طبق این قانون برخی بدهی‌های شرکت‌های دولتی به بدهی دولت منتقل می‌شود. بدین ترتیب میزان سرمایه دولت در شرکت‌های مربوط، معادل مبالغ بدهی‌های انتقال‌یافته موضوع این ماده افزایش می‌یابد. این بدهی‌های جدید باید در مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت شناسایی و ثبت شود.

۶۲. اسناد خزانه عبارت است از اسناد بانام یا بی‌نامی که دولت به منظور تسویه بدهی‌های مسجل خود به قیمت اسمی و سررسید معین به طلبکاران غیردولتی واگذار می‌نماید. اسناد فوق فاقد کوپن سود علی‌الحساب بوده و تنها در سررسید، مبلغ اسمی این اوراق به دارندگان آن‌ها پرداخت خواهد شد. با توجه به عدم تعهد واحدهای گزارشگر به تسویه اسناد خزانه واگذار شده به طلبکاران، مجموع اسناد منتشره و واگذار شده در مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ثبت و در سایر دستگاه‌های اجرایی به حساب دریافتی بابت اعتبارات تخصیص یافته منظور می‌شود.

مه سنا شنا

۶۳. اوراق مشارکت منتشره سالجاری و همچنین اوراق منتشره در سال‌های قبل باید شناسایی و به شرح بندهای ذیل در دفاتر واحدگزارشگر منتشر کننده ثبت و گزارش شود.

۶۴. اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. هنگامی‌که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده می‌شود و واحد مزبور مسوول تسویه اوراق دریافتی می‌باشد، این اوراق در دفاتر واحد گزارشگر به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلندمدت ثبت می‌شود. در صورتی‌که در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، اوراق مشارکت پرداختنی جایگزین تعهدات پیمانکاران می‌شود.

۶۵. هنگامی‌که اوراق مشارکت راساً توسط دولت منتشر و واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه حاصل از انتشار، مسوول تسویه اوراق نمی‌باشد، این اوراق بایستی در مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلند مدت و در واحدهای گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق به عنوان دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته ثبت و ضمناً در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

۶۶. برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از انتشار اوراق مشارکت مربوط به سنوات گذشته که واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه یا اوراق ملزم به تسویه اصل و فرع اوراق در سررسید نمی‌باشد، بایستی پس از اخذ تاییدیه مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ، بدهی مربوط را حذف نماید و لذا حساب اوراق مشارکت پرداختنی را در مقابل حساب ارزش خالص (تعدیلات سنواتی) تعدیل نماید. اضافه می‌نماید اوراق مذکور باید در مرکز مدیریت بدهی های عمومی و روابط مالی دولت ثبت شود.

۶۷. ارایه و افشای بدهی‌ها، 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، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی، مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

۶۸. در عمل بدهی‌های جاری براساس تاریخ سررسید گزارش می‌شوند. همان‌طور که در بخش‌های پیشین مطرح شد دوره‌های زمانی کوتاه برای تسویه بدهی‌ها که معمولاً کمتر از ۱ سال به طول می‌انجامد، موجب می‌شود که تفاوت قابل ملاحظه‌ای میان ارزش‌های فعلی و اسمی بدهی‌های جاری وجود نداشته باشد. از آنجا که امکان انعکاس اطلاعات اضافی در متن صورت‌های مالی وجود ندارد. اطلاعات تفصیلی و یا تکمیلی از طریق یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود که همراه صورت‌های مالی منتشر می‌شود.

۶۹. بدهی‌های بلندمدت در اکثر واحدهای گزارشگر در سه طبقه تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت، حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در متن صورت وضعیت مالی ارایه و جزئیات آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. هزینه مالی آتی با مبلغ اسمی بدهی تهاتر و خالص آن در صورت وضعیت مالی منعکس می‌گردد. چنانچه سرفصل‌های مهم دیگری هم وجود داشته باشد باید به طور جداگانه در متن صورت وضعیت مالی ارایه شود. آن بخش از بدهی‌های بلندمدت که طی یک سال از تاریخ صورت وضعیت مالی تسویه می‌شود به بخش بدهی‌های جاری (تحت عنوان حصه جاری بدهی‌های بلندمدت) انتقال می‌یابد.

۷۰. با توجه به تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹٤ و آیین‌نامه اجرایی آن موضوع تصویب‌نامه شماره ٦۱۲٤۰ /ت ۵۲۲۳۰ هـ مورخ ۱۳۹٤/۵/۱۷ هیات محترم وزیران و همچنین بخشنامه‌های صادره وزارت امور اقتصادی و دارایی، ضروری است تا کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول گزارشگری بدهی‌ها و مطالبات، گزارشات خود را به موقع و با رعایت مفاد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۷۱. در راستای تقویت انضباط مالی و به منظور انجام برنامه‌ریزی و استفاده از ابزارهای قانونی تسویه بدهی‌های دولت و شرکت‌های دولتی که به موجب احکام قوانین بودجه سالانه کل کشور و قانون رفع موانع تولید و سایر قوانین و مقررات مربوط مورد اقدام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد، ارسال به موقع گزارشات بدهی‌ها و مطالبات براساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی ضروری است.

۷۲. به استناد تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹٤ و تبصره (۱) ماده (٤) آیین نامه اجرایی آن، به منظور تهیه گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی و ارایه آن به همراه لایحه بودجه سال بعد کل کشور، گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت (شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) به طبقات اشخاص مصرح در ماده (۱) قانون مذکور شامل اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و بانک‌ها و موسسات اعتباری، باید با اعلام دستگاه اجرایی ذیربط توسط سازمان حسابرسی بر اساس قوانین، مقررات و همچنین بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط مورد حسابرسی ویژه قرار گیرد و تاییدیه آن براساس ترتیبات مقرر، برای وزارت امور اقتصادی و دارایی (مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت) ارسال شود.

۷۳. 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 (۲٦) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ماده (٤) آیین‌نامه اجرایی تبصره فوق‌الذکر موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۵۱۹۹/ت۵۲۵۳٤ هـ مورخ۱۳۹۵/۲/۱۲ هیات محترم وزیران، تهیه و ابلاغ شده است و لذا برخی 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 انضباط مالی لازم هم در سطح خرد (دستگاه‌های اجرایی) و هم در سطح کلان در راستای ایجاد تعهد و تسویه آن فراهم گردد. لازم به

مه سنا شنا

توضیح است که تعهدات آتی شامل تعهدات بدهی‌های آتی هستند که طبق مفاد قراردادهـای منعقـد شده تا تاریخ گزارشگری، در صورتی که طرف قرارداد به مفاد قرارداد عمل نماید یک بدهی قطعـی 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 ۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه استفاده از کالا و خدمات	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

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:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره هزینه‌های تحقق یافته	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		بانک	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

ثبت بودجه‌ای مربوط به تامین و مصرف اعتبارات در زمان پرداخت ضروری است.

مثال (بند ۲۵):

در صورتی که بخشی از اعتبار واحد گزارشگر از طریق استقراض تامین شود و تسهیلات مالی در تاریخ ۱۳×۶/۱۱/۱ به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال برای مدت ۱ سال و با سود تضمین شده ۱۲٪ قابل پرداخت در سررسید به صورت نقدی به واحد گزارشگر پرداخت گردد، در زمان وصول بخشی از اعتبار از طریق استقراض، باید اقدام به ثبت زیر نماید:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

مه سنا شنا

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:

(۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰×۲/۱۲×٪۱۲=۲٫۰۰۰٫۰۰۰)

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۶/۱۲/۲۹	هزینه اموال و دارایی	۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۲٫۰۰۰٫۰۰۰

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:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
سود تضمین شده بابت ده ماه:	هزینه اموال و دارایی (۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰×۱۰/۱۲×٪۱۲)	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
	سود تضمین شده پرداختنی	۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک.....	۱۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰

در صورتی‌که 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 این‌صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. به هنگام واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط و وصول تسهیلات مربوط از خزانه و همچنین به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم باید شناسایی شود.

مثال (بند ۲۶):

یک واحد گزارشگر به علت تاخیر در پرداخت حق بیمه کارکنان مشمول جریمه گردیده و حکم قانونی به مبلغ ۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰ صادر شده است. به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذی‌صلاح (در اینجا سازمان تامین اجتماعی):

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایرهزینه‌ها	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰

درصورتی که اعتبار قابل مصرف مربوط یا وجوه سایر منابع واحدگزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		بانک پرداخت ...	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰
در صورتی که تامین از محل اعتبار قابل مصرف باشد، ثبت ذیل نیز انجام می‌شود:			
اعتبار هزینه مصرف شده	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		اعتبار هزینه تامین شده	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰

بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم باید قبل از پرداخت مذکور انجام شود. در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ذخیره احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		بانک ...	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به واحد گزارشگر ذیربط، دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان به استناد بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به‌دلیل 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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر هزینه‌ها	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰
تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط:			
اعتبار هزینه تخصیص یافته	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰

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

مه سنا شنا

پرونده دعوای حقوقی که علیه آن اقامه شده، با دو حالت احتمالی روبرو است. اول این که حکم بـه نفـع آن صادر شود و از پرداخت جریمه معاف گردد، دوم این که حکم بر خلاف منافع آن باشد و برآورد شود که واحد گزارشگر معادل ۱۰۰ میلیون ریال یا ۲۰۰ میلیون ریال جریمه شود، در این مثال احتمال وقوع هر یک از این رویدادها به صورت زیر است:

به احتمال ۵۰٪ معاف از جریمه

به احتمال ۱۰٪ جریمه ۲۰۰ میلیون ریالی

به احتمال ٤۰٪ جریمه ۱۰۰ میلیون ریالی

بنابراین ارزش مورد انتظار (هزینه دوره) برابر است با:

(۰×٪۵۰)+(۲۰۰×٪۱۰)+(۱۰۰×٪٤۰) =٦۰ میلیون ریال

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر بابت این مبلغ ثبت زیر را در دفاتر انجام می‌دهد.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌های اداری ـ دعاوی حقوقی:			
سایر هزینه‌ها	٦۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		سایر ذخایر	٦۰٫۰۰۰٫۰۰۰

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 ۷×۱۳ ماهانه ۹٦۰ ر۱۳۰ر۲ ریال باشد. اگـر مانـده ایام مرخصی استفاده نشده تا آن تاریخ ۱٤۷ روز و ذخیره مرخصی وی ۲۸۷ ر٦۱۷ر۸ ریال باشد، به طـور مثال اگر حداکثر مرخصی قابل ذخیره در سال ۹ روز باشد، از این رو مانده ایام مرخصـی در سـال ۷×۱۳ معادل ۱۵٦ روز (۱٤۷+۹) خواهد بود. در این صورت ذخیره ایام مرخصی نامبرده در پایان سال ۷×۱۳ بـه شرح زیر محاسبه و ثبت می‌شود (لازم به ذکر است محاسبات و ثبت برای تمام کارکنان انجام می‌شود اما در این جا برای سادگی بیشتر در مورد یک نفر انجام شده است):

۹۹۲ر۰۸۰ر۱۱ = ۳٦۰/ ۱۵٦ × ۱۲ ماه × ۹٦۰ر۱۳۰ر۲

بنابراین، مانده حساب ذخیره نسبت به مانده ابتدای سال ۷×۱۳ به شرح زیر تعدیل می‌شود:

ذخیره مرخصی استفاده نشده		
	م اول ۷×۱۳	۸٫۶۱۷٫۲۸۷ ۲٫۴۶۳٫۷۰۵
	م پایان ۷×۱۳	۱۱٫۰۸۰٫۹۹۲

در این صورت در سال ۷×۱۳ بابت تعدیل مانده حساب ذخیره در پایان سال ۷×۱۳ ثبت زیر انجام می‌شود:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۷/۱۲/۲۹	هزینه مرخصی استفاده نشده:			
	سایر هزینه‌ها	۲٫۴۶۳٫۷۰۵		
			ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۲٫۴۶۳٫۷۰۵

در زمان شناسایی ذخایر از جمله ذخیره هزینه‌های تحقق یافته، تامین اعتبار انجام نمی‌شود. چنانچه آقای الف در خرداد سال ۷×۱۳ کل مرخصی استفاده نشده(طلب تا پایان سال ۶×۱۳) خود را دریافت کرده باشد، ثبتهای زیر در دفاتر واحد گزارشگر در آن تاریخ انجام می‌شود:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳×۷/۳/۳۱	اعتبار هزینه تامین شده	۸٫۶۱۷٫۲۸۷		
			اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸٫۶۱۷٫۲۸۷
	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۸٫۶۱۷٫۲۸۷		
			بانک.....	۸٫۶۱۷٫۲۸۷
	اعتبار هزینه مصرف شده	۸٫۶۱۷٫۲۸۷		
			اعتبار هزینه تامین شده	۸٫۶۱۷٫۲۸۷

در این حالت در پایان سال تنها بابت ۹ روز سال ۷×۱۳ حساب ذخیره مانده خواهد داشت که برابر است با:

۲٫۱۳۰٫۹۶۰ × ماه ۱۲ × ۹ /۳۶۰ = ۶۳۹٫۲۸۸

مه سنا شنا

از این رو ثبت زیر در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
	هزینه ایام مرخصی استفاده نشده:			
۱۳×۷/۱۲/۲۹	سایر هزینه‌ها	۶۳۹٫۲۸۸		
			ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۶۳۹٫۲۸۸

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 می‌باشد. نحوه ثبت مزایای پایان خدمت پراخت شده به کارکنان بازخرید شده به شرح زیر است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار هزینه تامین شده	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بانک پرداخت هزینه	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰
اعتبار هزینه مصرف شده	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		اعتبار هزینه تامین شده	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰

پس از این ثبت مانده حساب ذخیره پایان خدمت ۸۰ میلیون ریال کاهش می‌یابد و به مبلغ ۷۶۵ میلیون ریال می‌رسد. برای تعدیل پایان سال حساب ذخیره تا مبلغ ۹۳۱ میلیون ریال باید مبلغ ۱۶۶ میلیون ریال به حساب ذخیره اضافه شود.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
	هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان			
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	۱۶۶٫۰۰۰٫۰۰۰		
			ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱۶۶٫۰۰۰٫۰۰۰

شنا شنا

مثال (بند ۳۱):

اگر مبلغ قرارداد اجاره ماهانه ۱۰ میلیون ریال باشد، ذخیره این قرارداد زیانبار برابر ۱۲۰ میلیون ریال (۱۲×۱۰٬۰۰۰٬۰۰۰) است و به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شود. بدیهی است در هنگام پرداخت خسارت ثبت‌های تامین اعتبار و مصرف اعتبار ضروری است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه فسخ قرارداد اجاره			
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	۱۲۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		سایر ذخایر	۱۲۰٬۰۰۰٬۰۰۰

مثال (بند ۳۶، ۳۷ و ۳۸):

واحد گزارشگر در انتهای شهریور ماه چک‌های بین راهی به مبلغ ۱۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال را باطل و به همراه وجوه نامشخص به مبلغ ۱۲٬۴۲۳٬۰۰۰ ریال و اضافه دریافتی به مبلغ ۱۳٬۴۵۷٬۲۳۵ ریال به خزانه منتقل نموده است لازم است واحد گزارشگر از طریق ثبت‌های لازم و یادداشت‌های توضیحی به شرح زیر این رویدادها را ثبت و گزارش نماید. همچنین وصول تاییدیه چک‌های بین راهی و سایر انتقالات را باید ضمیمه اسناد خود نماید.

در زمان اطلاع از واریز وجوه نامشخص به حساب‌های واحد گزارشگر:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک	۱۲٬۴۲۳٬۰۰۰		
		بدهی بابت وجوه نامشخص	۱۲٬۴۲۳٬۰۰۰

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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه نامشخص انتقالی به خزانه	۱۲٬۴۲۳٬۰۰۰		
		بانک	۱۲٬۴۲۳٬۰۰۰

سنا

شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵		
طلب از خزانه بابت وجوه اضافه دریافتی	۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵		
		بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵

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.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـک	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بدهی بابت چک‌های بین راهـــــی	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰

به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه چک‌های بین راهی انتقالی به خزانه	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بـــانـک	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰

ضروری است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، موارد مربوط بر اساس استاندارد مرتبط (مطابق یادداشت‌های توضیحی صورت های مالی واحد گزارشگر نمونه) افشاء شود.

<u>مثال (بند ۳۹):</u>

به طور مثال به‌هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد به مبلغ ۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال به شرح زیر در دفـاتر واحـد ثبت می‌گردد:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بـــانـــک پیش دریـــافـت	۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
		پـیـش‌دریـافت درآمـــد	۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰

مه سنا شنا

به هنگام تحقق درآمد:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش‌دریافت درآمد	۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
		درآمد مالیات و عوارض	۱۲٫۰۰۰٫۰۰۰

مثال بند (۴۶ و ۴۷):

یک واحد گزارشگر برای ساخت یک نیروگاه، مبلغ ۲/۵ میلیون دلار با نرخ ٦ درصد وام ارزی دریافت کرده است. این تسهیلات در اول اسفند ماه ۱۳۹۵ دریافت شده و سررسید 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	
	خرید	فروش
	ریال	ریال
۱۳۹۵/۱۲/۱	۹٫۲٥٤	۹٫۲۷۹
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	۹٫۲٦٤	۹٫۲۹٥
۱۳۹٦/۱۲/۱	۹٫٤٥۱	۹٫٤۹٥

در تاریخ دریافت تسهیلات، از نرخ فروش ارز توسط بانک برای تسعیر بدهی ارزی استفاده می‌شود.

۲٫۵۰۰٫۰۰۰ × ۹٫۲۷۹ = ۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۱	بانک...	۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختنی ارزی	۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰

در پایان دوره مالی هزینه مالی ابتدا باید براساس مبلغ ارزی محاسبه و سپس با توجه به نرخ دلار در پایان سال تسعیر می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار ۲٫۵۰۰٫۰۰۰ × ٪٦ × ۱/۱۲ = ۱۲٫۵۰۰

هزینه تامین مالی بر حسب ریال ۱۲٫۵۰۰ × ۹٫۲۹۵ = ۱۱٦٫۱۸۷٫۵۰۰

سنا شنا

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۱۱۶٫۱۸۷٫۵۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۱۱۶٫۱۸۷٫۵۰۰

بدهی ارزی بابت تسهیلات ارزی در پایان سال نیز به دلیل تغییر نرخ دلار مجدداً تسعیر و زیان ناشی از افزایش نرخ دلار شناسایی می‌شود.

	مبلغ بدهی به دلار	نرخ دلار	مبلغ بدهی به ریال
۱۳۹۵/۱۲/۱	۲٫۵۰۰٫۰۰۰	۹٫۲۷۹	۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	۲٫۵۰۰٫۰۰۰	۹٫۲۹۵	(۲۳٫۲۳۷٫۵۰۰٫۰۰۰)
زیان تسعیر بدهی ارزی			۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰

براساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می باشد.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰

هنگام تسویه تسهیلات ارزی هزینه مالی بابت ۱۱ ماه باقی مانده از سال ۱۳۹۶، شناسایی می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار ۲٫۵۰۰٫۰۰۰ × ٪۶ × ۱۱/۱۲ = ۱۳۷٫۵۰۰

هزینه تامین مالی بر حسب ریال ۱۳۷٫۵۰۰ × ۹٫۴۹۵ = ۱٫۳۰۵٫۵۶۲٫۵۰۰

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	دارایی در جریان تکمیل	۱٫۳۰۵٫۵۶۲٫۵۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۱٫۳۰۵٫۵۶۲٫۵۰۰

علاوه بر این، از آنجا که بدهی مربوط به هزینه مالی سال ۱۳۹۵ تا تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۱ هنوز تسویه نشده است، این بدهی مجدداً تسعیر و زیان ناشی از تسعیر آن، شناسایی می‌شود.

مه سنا شنا

ریال ۲٫۵۰۰٫۰۰۰ = (۹٫۲۹۵ – ۹٫۴۹۵) × ۱۲٫۵۰۰

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	دارایی در جریان تکمیل	۲٫۵۰۰٫۰۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۲٫۵۰۰٫۰۰۰

تا زمان تسویه به دلیل تغییر نرخ ارز مبلغ ریالی اصل تسهیلات مجدداً افزایش می‌یابد. افزایش بدهی در نتیجه افزایش نرخ دلار به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور می‌شود.

زیان تسعیر ۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ = (۹٫۲۹۵ – ۹٫۴۹۵) × ۲٫۵۰۰٫۰۰۰

در پایان سال ۱۳۹۵ تسهیلات ارزی با نرخ ۹٫۲۹۵ ریال تسعیر شد و در زمان سررسید نرخ دلار به ۹٫۴۹۵ ریال افزایش یافته است.

براساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می باشد.

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	دارایی در جریان تکمیل	۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰

نحوه ثبت تسویه اصل و فرع تسهیلات ارزی، به شرح زیر است:

تاریخ	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۶/۱۲/۱	سود تضمین شده پرداختنی	۱٫۴۲۴٫۲۵۰٫۰۰۰		
	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۲۳٫۷۳۷٫۵۰۰٫۰۰۰		
			بانک ...	۲۵٫۱۶۱٫۷۵۰٫۰۰۰

در زمان تسویه در صورتی که به جای افزایش ارزش دلار، کاهش ارزش رخ دهد حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بستانکار می‌گردد.

مه سنا شنا

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 ۲٤ درصد در سال است. نحوه ثبت این تسهیلات و هزینه تامین مالی آن در زمان وصول تا زمان تسویه، به شرح زیر است:

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹۵/۷/۱	بانک.....	۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
هزینه تامین مالی شش ماهه سال اول			سود تضمین شده پرداختنی	۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰

هزینه تامین مالی یک سال $۸۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۲٤ = ۲۰٤/۰۰۰/۰۰۰$

هزینه تامین مالی ٦ ماهه دوم سال ۱۳۹۵ $۲۰٤/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{٦}{۱۲} = ۱۰۲/۰۰۰/۰۰۰$

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹٦/۱۲/۲۹ الی ۱۳۹۹	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۲۰٤٫۰۰۰٫۰۰۰		
هزینه تامین مالی سال‌های دوم تا چهارم			سود تضمین شده پرداختنی	۲۰٤٫۰۰۰٫۰۰۰

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۴۰۰/۷/۱ هزینه تامین مالی شش ماهه اول سال پنجم	هزینه اموال و دارایی/ سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰		
			سود تضمین شده پرداختنی	۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰
۱۴۰۰/۷/۱	تسهیلات مالی دریافتی بلن مدت	۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
موعد سررسید اصل و فرع (پرداخت اصل تسهیلات و سود تضمین شده ۵ ساله)	سود تضمین شده پرداختنی	۱٫۰۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک...	۱٫۸۷۰٫۰۰۰٫۰۰۰

در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری 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 سررسید مقرر، تسهیلات مالی دریافتی را تسویه نکند باید خسارت تأخیر پرداخت کند. این خسارت به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. بدیهی است اعمال ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی نیز الزامی است.

<u>مثال (بند ۵۸):</u>

واحد گزارشگر دولتی الف در اول سال ۱۳۹۴ ماشین آلاتی را که ارزش روز آن ۱۳۴٫۱۶۱٫۵۰۰ ریال است با پرداخت ۲۰ میلیون ریال نقد و مابقی به صورت نسیه در سه قسط ۵۰ میلیون ریالی خریداری نمود. بدهی واحد گزارشگر از این بابت طی سه قسط مساوی و در آخر هر سال پرداخت می‌شود. برای هر قسط یک سفته به فروشنده تسلیم شده است. مبلغ ۲۰ میلیون ریال از این بابت نقداً پرداخت شده است. بنابراین مابقی بدهی براساس قیمت نقدی ۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰ ریال است. اما واحد گزارشگر باید سه قسط ۵۰ میلیون ریالی یعنی ۱۵۰ میلیون ریال پرداخت کند. تفاوت بین مبلغ کل اقساط و بدهی واحد گزارشگر براساس قیمت نقدی، هزینه مالی است.

هزینه مالی آتی ۱۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ − ۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰ = ۳۵٫۸۳۸٫۵۰۰

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.

۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰ × عامل تنزیل = ۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰

$$\text{عامل تنزیل} = \frac{۱۱۴٫۱۶۱٫۵۰۰}{۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰} = ۲/۲۸۳۲۳$$

در جدول ارزش فعلی اقساط مساوی (جدول پیوست) در ردیف دوره سه ساله، رقم ۲/۲۸۳۲۳ عامل تنزیل مربوط به نرخ ۱۵٪ است. بنابراین نرخ ۱۵٪ را می‌توان به عنوان نرخ سود مؤثر استفاده کرد.

	مبلغ قسط پرداخت شده	هزینه مالی	مبلغ دفتری بدهی
اول سال ۱۳۹٤	ـــــ	ـــــ	۱۱٤٫۱٦۱٫۵۰۰
پایان سال ۱۳۹٤	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۷٫۱۲٤٫۲۲۵	۸۱٫۲۸۵٫۷۲۵
پایان سال ۱۳۹۵	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۲٫۱۹۲٫۸۵۹	٤۳٫٤۷۸٫۵۸٤
پایان سال ۱۳۹٦	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	٦٫۵۲۱٫٤۱٦	ـــــ
	۱۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۳۵٫۸۳۸٫۵۰۰	

۱۱٤٫۱٦۱٫۵۰۰ × ۱۵٪ = ۱۷٫۱۲٤٫۲۲۵ = هزینه مالی سال ۱۳۹٤

۸۱٫۲۸۵٫۷۲۵ × ۱۵٪ = ۱۲٫۱۹۲٫۸۵۹ = هزینه مالی سال ۱۳۹۵

٤۳٫٤۷۸٫۵۸٤ × ۱۵٪ = ٦٫۵۲۱٫۷۸۷ = هزینه مالی سال ۱۳۹٦

هزینه مالی سال ۱۳۹٦ در جدول گرد شده است.

نحوه ثبت رویدادهای بالا به شرح زیر است:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه در هر سال:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰

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

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۹٤/۱/۱ ثبت خرید ماشین آلات	ماشین آلات و تجهیزات	۱۳٤٫۱٦۱٫۵۰۰		
	هزینه مالی آتی	۳۵٫۸۳۸٫۵۰۰		
			بانک...	۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰
			حساب‌ها و اسناد پرداختنی	۱۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰
۱۳۹٤/۱۲/۲۹ هزینه مالی سال اول بر اساس طبقه بندی اقتصادی	سایر هزینه‌ها	۱۷٫۱۲٤٫۲۲۵		
			هزینه مالی آتی	۱۷٫۱۲٤٫۲۲۵
پرداخت قسط اول	حساب‌ها و اسناد پرداختی	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک ...	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰
هزینه مالی سال دوم ۱۳۹۵/۱۲/۲۹	سایر هزینه‌ها	۱۲٫۱۹۲٫۸۵۹		
			هزینه مالی آتی	۱۲٫۱۹۲٫۸۵۹
پرداخت قسط دوم	حساب‌ها واسناد پرداختنی	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک ...	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰
هزینه مالی سال سوم ۱۳۹٦/۱۲/۲۹	سایر هزینه‌ها	٦٫۵۲۱٫٤۱٦		
			هزینه مالی آتی	٦٫۵۲۱٫٤۱٦
پرداخت قسط سوم	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک ...	۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰

در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی با اسناد پرداختنی تهاتر می‌شود و خالص آن در سرفصل بدهی‌ها ارایه می‌گردد. برای مثال در پایان سال ۱۳۹٤ مبلغ بدهی برابر با ۸۱٫۲۸۵٫۷۲۵ ریال است، که حاصل مبلغ اسمی بدهی پس از کسر هزینه مالی آتی است.

مبلغ اسمی بدهی	۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰
هزینه مالی آتی مستهلک نشده	(۱۸٫۷۱٤٫۲۷۵)
مبلغ دفتری بدهی	۸۱٫۲۸۵٫۷۲۵

روش ارزش فعلی که در مثال بالا تشریح شده است برای تمام بدهی‌های بلندمدت کاربرد دارد.

مثال (بند ۶۴):

وزارتخانه ب برای طرح تملک خاصی پس از انجام اقدامات لازم مبلغ ۸۰۰ میلیارد ریال اوراق مشارکت سه ساله با نرخ ۱۷ درصد و معاف از مالیات منتشرکرد. اصل و سود این اوراق تضمین شده است و مجموع مخارج صدور این اوراق ۵۰۰ میلیون ریال است.

هنگامی‌که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود،ثبت‌های زیر در دفاتر انجام می‌شود:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اعتبار سرمایه‌ای	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بودجه اعتبار سرمایه‌ای	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰

به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک....	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		اوراق مشارکت پرداختنی	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بدهکار می‌شود. در صورتی‌که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت (مخارجی مانند تهیه طرح توجیهی، امیدنامه، هزینه تبلیغ و هزینه چاپ اوراق) طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختنی شناسایی گردد، در غیر این‌صورت، 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:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی	۸۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		بانک ...	۸۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک ...	۸۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
		دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

لازم به ذکر است حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شود. در مثال بالا می‌توان مخارج صدور را در صورت احراز معیارهای مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی مخارج استقراض، به حساب دارایی در جریان ساخت منظور کرد. این معیارها شامل موارد زیر است:

الف. برای دارایی مربوط، مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی درحال وقوع باشد، و

ج. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط، جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

بنابراین، وزارتخانه فوق، هنگام پرداخت هزینه صدور اوراق مشارکت ثبت زیر را نیز انجام می‌دهد:

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۸۶/۷/۱	دارایی درجریان تکمیل	۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰		
			بانک ...	۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

نرخ سود اوراق مشارکت به‌طور علی‌الحساب اعلام می‌شود. در طول عمر اوراق مشارکت، سود اوراق براساس نرخ سود علی‌الحساب و مدت زمان، به روش خط مستقیم محاسبه و ثبت می‌شود. اگر در مثال

فوق سود اوراق مشارکت هر سه ماه یک بار پرداخت شود، با فرض واجد شرایط بودن دارایی، نحوه ثبت سود علی‌الحساب به شرح زیر خواهد بود:

سود علی‌الحساب اوراق مشارکت:

$$۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۱۷ \times \frac{۳}{۱۲} = ۳٤/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

	بدهکار		بستانکار	
	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
۱۳۸٦/۹/۳۰	دارایی درجریان تکمیل	۳٤٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک...	۳٤٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰
۱۳۸٦/۱۲/۲۹	دارایی درجریان تکمیل	۳٤٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
			بانک...	۳٤٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰

اگر سود علی‌الحساب 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 می‌شود. سود علی‌الحساب از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود.

نحوه ثبت سود علی‌الحساب در طول عمر اوراق مشارکت همانند ثبت‌های بالا است. در سررسید سود قطعی محاسبه می‌شود اگر بیشتر از سود علی‌الحساب باشد تفاوت آن به دارندگان اوراق مشارکت پرداخت می‌شود.

در سررسید اوراق مشارکت پرداخت و تسویه می‌شود. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
اوراق مشارکت پرداختنی	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
		بانک...	۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بستانکار می‌شود. بدیهی است به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

مه سنا شنا

گاهی اوقات در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت بـه اشـخاص واگـذار شـود. در ایـن صـورت رویدادهای مالی مربوط بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت می‌شود.

مثال (بند ۶۷):

نمونه ۱:

یادداشت زیر افشای نمونه‌هایی از ذخایر مختلف در یک واحد گزارشگر است:

(ارقام به میلیون ریال)

شرح	مبلغ ابتدای دوره	ذخیره ایجادشده	ذخیره استفاده شده	برگشت‌ذخیره استفاده شده	مانده پایان دوره
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱٫۰۰۰	۹۰۰	(۸۰۰)	(۱۰۰)	۱٫۰۰۰
ذخیره ...	۲٫۰۰۰	۱٫۰۰۰	(۹۰۰)	–	۲٫۱۰۰
ذخیره ...	۱٫۰۰۰	۵۰۰	(۱۰۰)	(۲۰۰)	۱٫۲۰۰
ذخیره ...	۵٫۰۰۰	۵۰۰	(۲٫۰۰۰)	–	۳٫۵۰۰
جمع	۹٫۰۰۰	۲٫۹۰۰	(۳٫۸۰۰)	(۳۰۰)	۷٫۸۰۰

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 اعتبـار دهنـده (مثلاً بانک) می‌تواند نسبت به مصادره اموال اقدام نماید. این چنین اطلاعاتی را می‌توان در یادداشت‌هـای توضیحی افشا نمود. در زیر نمونه‌ای از نحوه افشای اسناد تضمینی یک شرکت نشان داده شده است:

بدهی‌های احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی به شرح زیر است:

شرح	۱۳×۴/۱۲/۲۹ میلیون ریال	۱۳×۳/۱۲/۲۹ میلیون ریال
اسناد تضمینی صادره به نفع بانک‌ها	۱٫۴۶۷٫۰۶۰	۱٫۳۵۸٫۸۷۴
اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌های بانکی صادره به نفع کارفرمایان و دیگران	۲٫۰۲۹٫۷۰۲	۷٫۲۷۸٫۸۵۹
جمع	۳٫۴۹۶٫۷۶۲	۸٫۶۳۷٫۷۳۳

پیوست ۵

نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دایمی، واگذاری و محاسبه استهلاک دارایـــی‌های 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، موجودی ها و دارایی های 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 وگزارشگری دارایی‌های فوق می باشد.

هر یک از واحدهای گزارشگر برای شناخت دارایی‌ها ملزم به طراحی برنامه اجرایی در این خصوص می‌باشند. 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 رویه های 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 درصورتی دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود که دارای دو ویژگی باشد. نخست این‌که، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد و دوم این‌که، 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 ارائه‌ی خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

۳) به منظور ساخت محصول یا ارائه‌ی خدمات در فرآیند تولید قرار داردو

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. درضمن اموال در حکم مصرفی می تواند 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 حداکثر ۰/۳درصد (سه دهم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، می‌تواند مستقیما 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: اسناد 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 طاها. موجودی طرح طاها، خاص موسسه/اداره‌کل استاندارد می‌باشد. زمانی که موسسه/ اداره‌کل 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 بهادار 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/ اداره‌کل استاندارد قرار می‌گیرد، به صورت انتظامی تحت عنوان موجودی‌های امانی 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 اصولا 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 ۱۳۹۴را 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 اجرای 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 می شود و انتظار می رود بیش از یک دوره‌ی 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 مستحدثات؛
۵. زمین؛
۶. اقلام گرانبها؛
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 گرانبها

اقلام گرانبها 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. بدیهی است این دسته از دارایی‌ها، قابل استهلاک نیستند.

موارد استثنا شده از اقلام گرانبها عبارتند از:

- اقلام گرانبهای خریداری شده از محل طرح طاها یا 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 بدهی 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 دارایی های نامشهود.

نحوه شناسایی اولیه، برکناری دایمی و واگذاری، استهلاک دارایی‌ها و بهسازی در دارایی استیجاری

۱- نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی های 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 دارایی های ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است (واحد گزارشگرامانت دهنده ملزم به شناسایی دارایی های امانی می‌باشد)، براساس طبقه های دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است.

شناسایی هر کدام از دارایی های ثابت مشهود براساس طبقه بندی آنها به شرح زیر است:

۱-۱- اثاثه و منصوبات، وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی ، ماشین‌آلات و تجهیزات، اقلام گرانبها، دارایی‌های زیستی، 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 حرفه ای، هزینه بر بوده و با در نظر گرفتن محدودیت منفعت و هزینه، ارزش‌گذاری 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 دارایی‌ها که مشمول نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۸۷/۱۱/۱۲ می‌باشند، با همان ارزشی که درسامانه نظام نوین ثبت شده‌اند، ارزشیابی می‌گردند. لازم به ذکر است دارایی‌های ثبت شده درسامانه نظام‌نوین 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) درخصوص سایر دارایی‌هایی که مشمول نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی 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 روش های گفته شده ارزیابی و در حساب های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

۲-۱- ساختمان و مستحدثات، زمین، دارایی درجریان تکمیل

به منظور رعایت صرفه و صلاح دولت و تسهیل در شناسایی این دسته از دارایی‌های ثابت مشهود، تمامی دستگاه های اجرایی مکلفند ارزش روز اراضی و املاک (زمین ، ساختمان و مستحدثات) تحصیل شده و یا درجریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ را براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب دستگاه، تعیین نمایند. بهای تمام شده این طبقه از دارایی ها که بعد از سال ۱۳۸۱ تحصیل و یاتکمیل شده‌اند، مشروط بر اینکه با ارزش روز دارایی تفاوت زیادی نداشته باشد، براساس مدارک و مستندات موجود و درصورت نبود و یا عدم تکافو یا اتکای 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 ویا ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی وبا توجه به روش های گفته شده ارزیابی و در حساب های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

واحد گزارشگر می‌تواند نسبت به ارزیابی و شناسایی دارایی های 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.

۳-۱- میراث ملی

واحدهای گزارشگر می تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی‌ها اقدام نماید و در غیراین‌صورت افشای آنها در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی الزامی می باشد.

٤-۱- 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، سرقفلی 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 اجرای کامل حسابداری تعهدی در حساب‌های مربوط ثبت نماید.

۲- برکناری دایمی و واگذاری دارایی ها

فرآیند اجرا و قوانین و مقررات حاکم بر، برکناری دایمی و واگذاری دارایی با یکدیگر متفاوت می باشد. در این خصوص واحد گزارشگر ضمن رعایت کلیه‌ی قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی و با در نظر گرفتن موارد زیر، نسبت به برکناری دایمی دارایی‌ها و واگذاری آنها اقدام می نماید.

۲-۱- برکناری دایمی دارایی‌ها

برکناری دایمی دارایی‌ها زمانی امکان پذیر است که دارایی مورد نظر مازاد ونایاب، اسقاط یا حادثه دیده باشد.(دارایی نایاب به دارایی گفته می‌شود که برای واحد گزارشگر قابلیت استفاده نداشته باشد) به منظور برکناری دایمی، 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.

۲-۲- واگذاری دارایی‌ها

واحد گزارشگر می‌تواند بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۵ و در چارچوب قوانین و مقررات، 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 امانی در اختیار سایر واحدها قرار می گیرد به عنوان انتقال دارایی‌ها موضوع بند های ۷۵ تا ۸۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ محسوب نمی‌شود. واگذاری 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

دارایی های قابل فروش از زمان تصمیم به فروش و اخذ مجوز مربوط، تغییر طبقه‌بندی داده و تحت سرفصل "سایر دارایی‌ها" انعکاس می‌یابد. این دارایی‌ها پس ازتکمیل فرآیند فروش و اخذ مجوزهای مربوط ، از صورت وضعیت مالی واحدگزارشگر حذف می‌شود.

۳– استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

استهلاک عبارت است ازتخصیص 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 وتمام مخارج مستقیم، لازم و ضروری برای رساندن دارایی به مرحله بهره برداری می‌باشد. برای استهلاک دارایی‌های غیرجاری از روش **خط مستقیم** استفاده می شود.

در محاسبه‌ی استهلاک دارایی‌ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱. ماخذ محاسبه‌ی استهلاک، مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی‌ها می‌باشد و ارزش باقیمانده (اسقاط) آن‌ها "صفر" در نظر گرفته می‌شود.

۲. محاسبه‌ی استهلاک زمانی شروع می‌شود که دارایی استهلاک‌پذیر آماده برای بهره‌برداری، در اختیار واحد مربوط قرارگیرد.

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 استهلاک‌پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد، ماه مزبور در محاسبه‌ی استهلاک منظور می‌شود و در غیر این صورت تاریخ بهره‌برداری ، ازابتدای ماه بعد خواهد بود.

۵. شناسایی و ثبت استهلاک دارایی‌های امانی واگذارشده، با واحد گزارشگر امانت‌دهنده می‌باشد.

۶. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود.

۷. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی، در زمان انجام مخارج به ارزش دفتری (بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاک انباشته آن) آن اضافه و طی عمرمفید باقی‌مانده دارایی، مستهلک می‌شود. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی‌های استهلاک‌پذیر پس از پایان عمر مفید دارایی، به عنوان هزینه دوره منظور می شود.

۸. بهای تمام شده بهسازی در دارایی 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 می کند،

واحد گزارشگر مکف است بهای تمام شده بهسازی را طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی – هرکدام که کوتاه‌تر است- به روش خط مستقیم مستهلک نماید.

۹. استهلاک دارایی‌های اجاره سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر، بارعایت استانداردهای مربوط و مطابق این شیوه‌نامه محاسبه می‌شود.

۱۰. واحد گزارشگر مکلف است، دارایی‌هایی که مبلغ استهلاک‌پذیر آنها بطور کامل مستهلک شده، تا زمان برکناری دایمی و واگذاری دارایی، بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی را در حساب‌ها و دفاتر نگهداری نماید.

۱۱. واحد گزارشگر مکلف است در صورت عدم پیش بینی روش استهلاک دارایی‌ها در این شیوه‌نامه و یا اصلاح عمر مفید وسایر موارد مربوط به استهلاک دارایی‌ها، مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی- خزانه داری کل کشور (اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار) 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 برآوردی آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

دارایی‌های استهلاک پذیر	روش استهلاک خط مستقیم (عمرمفید- سال)
گروه اثاثه و منصوبات	
انواع تبلت و گوشی تلفن همراه	۳
اموال و اثاثه اداری شامل انواع میز، فایل‌ها، کمدها،صندلی، انواع مبلمان و کاناپه و نظایر آن، انواع رایانه(کیس و مانیتور) و وسایل جانبی، انواع مختلف ماشین‌های اداری مانند ماشین حساب‌ها، پرینتر، ماشین‌های پلی کپی، فتوکپی، تکثیر، زیراکس و نظایر آن، دستگاه‌های صدور کارت، تست اسکناس، اسکناس شمار، پرفراژ چک، نوبت دهی، چک زنی وسایر ماشین‌های اداری و تجهیزات وابسته و نظایر آن، وسایل ارتباطی مانند تلفن و فاکس و نظایر آن،صوتی(مانند رادیو و ضبط و نظایر آن)، وسایل برقی مانند جارو برقی،پنکه، هیتر، هود، توستر، مایکروفر و نظایر آن، انواع اجاق گاز معمولی، انواع لوازم خانگی و لوازم آشپزخانه و صنایع وابسته، آبسرد کن، یخ ساز، آبگرمکن، پکیج، کولرهای آبی و نظایر آن و سایر اثاثه و منصوبات که روش استهلاک آنها در گروه‌های دیگر مشخص نشده است. **توجه:** انواع میز، صندلی و تخته کلاس‌های آموزشی در زمان استفاده به حساب هزینه منظور می‌شود.	۶

دارایی‌های استهلاک پذیر	روش استهلاک خط مستقیم (عمرمفید- سال)	
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	۱۰	
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، وسایل و ادوات دریایی و هوایی		
انواع دوچرخه‌ها و سه چرخه‌های غیرموتوری و نظایر آن	۵	
انواع موتورسیکلت‌ها، انواع سه و چهارچرخ‌های موتوری	بنزینی کاربراتوری	۶
	بنزینی انژکتوری	۸
	برقی	۱۲
انواع مینی‌بوس و میدل‌باس درون و برون شهری	دیزلی	۱۰
	پایه گازسوز	۱۲
	برقی	۲۰
انواع خودروی سواری(سواری،سواری کار، ون و استیشن)، پول‌رسان، آمبولانس و انواع اتوبوس‌های برون شهری	۱۵	
انواع اتوبوس درون شهری	دیزلی	۱۰
	پایه گازسوز	۱۲
	برقی	۲۰
انواع وانت وکامیونت با ظرفیت کمتر از ۳/۸ تن و نظایر آن	پایه گازسوز	۱۵
	بنزینی،دوگانه سوز و دیزلی	۱۴
انواع کامیونت با ظرفیت حداقل ۳/۸ تن، کامیون،آتش‌نشانی، کشنده و نظایر آن	۲۲	
انواع کامیون‌های مخصوص مواد معدنی و نظایر آن که صرفا برای حمل و نقل مواد در داخل محوطه معدن فعالیت دارند و معمولا در جاده‌های عمومی رفت و آمد نمی کنند.	۱۰	
انواع قطار و ماشین‌آلات ریلی	۳۰	
انواع قایق ها و کرجی دیزلی و موتوری بنزینی، انواع شناورها، انواع جت اسکی و نظایر آن، تجهیزات جانبی وابسته به وسایل نقلیه زمینی، ادوات دریایی و هوایی ، تجهیزات سرویس و نگهداری، تعمیر و غیره مربوط به گروه وسایل نقلیه	۱۰	

دارایی‌های استهلاک پذیر	روش استهلاک خط مستقیم (عمرمفید- سال)
انواع کشتی‌های نفتکش، کشتی های مسافربری، باری سردخانه دار و نظایر آن	۲۰
انواع پاراگلایدر و نظایر آن	۱۰
انواع هواپیمای باری، مسافری، سم پاشی ونقشه برداری و آموزشی، انواع چرخبال و هلی کوپتر	۲۵
گروه ماشین‌آلات و تجهیزات	
انواع تجهیزات و ادوات کشاورزی، دامداری، مرغداری، آبزیان و سایر تجهیزات مربوط به ماشین‌آلات	۷
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	۸
انواع ماشین‌آلات کشاورزی مانند تراکتور، کمباین و نظایرآن	۲۰
ماشین‌آلات تهیه و تولید خوراک دام و طیور و مواد کنسانتره و نظایرآن، ماشین‌آلات صنایع دخانیات و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین‌آلات ساختمان‌سازی، حفاری، شهرسازی ، ابنیه، سدسازی، جوشکاری و جوش زنی، اسکله سازی، ماشین‌آلات سنگ‌بری، سنگ‌شکن و نظایر آن، انواع ماشین‌های پرس، برش و قیچی (مکانیکی، برقی و هیدرولیکی) و ماشین‌های ساخت ابزار و نظایر آن و سایر ماشین‌آلات	۱۵
انواع ماشین آلات راهسازی و راهداری مانند لودر، گریدر، برف روب و سایر موارد مشابه آن ، انواع ماشین‌های چاپ، مرکب‌سازی، برش و حروف‌سازی و نظایر آن	۲۰
ساختمان‌ها	
انواع ساختمان‌های با اسکلت بتنی با تمام کاربری‌ها	۳۰-۸۰
انواع ساختمان‌های با اسکلت فلزی با تمام کاربری‌ها	۲۵-۶۰
انواع ساختمان‌های آجری، بلوکی و سایر موارد مشابه با تمام کاربری‌ها	۱۵-۳۵
دارایی‌های زیستی	
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 دام‌های شیری و حیوانات باغ وحش، حیوانات باری و مسابقه ای - مرغ های تخم گذار و شتر مرغ **توجه:** اسپرم فریز شده حیوانات جهت اصلاح نژاد، جزو موجودی‌ها طبقه بندی شده و به محض استفاده به هزینه منظور می شود.	۶

دارایی‌های استهلاک پذیر	روش استهلاک خط مستقیم (عمرمفید- سال)
گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شودو قابل برداشت و استفاده در بیش از یک سال را دارند. - کلیه درختان و تاکستان‌های با بارمیوه یا مغز میوه - چمن طبیعی	 ۱۰ ۶
دارایی‌های نامشهود	
انواع نرم افزارهای کاربردی مانند مالی محاسباتی، نرم افزار اموال و انبار و انواع نرم افزارهای وابسته به چاپ و تکثیر و غیره	۱۰
متفرقه	
وسایل ورزشی غیرموتوری، ماشین‌های ویژه نظافت و گردگیر	۵
دریاچه مصنوعی	۲۵
استخر	۲۰

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** ..... بدهکار و حساب **استهلاک انباشته** ..... بستانکار می‌شود. همچنین مطابق استاندارد شماره (۱۰) حسابداری بخش عمومی، برای شناسایی استهلاک سال‌های قبل دارایی‌های مربوط، حساب **تعدیلات سنواتی** بدهکار و حساب **استهلاک انباشته** ..... بستانکار می‌شود.

الف) ساختمان و مستحدثات تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴: استهلاک این اقلام از تاریخ ثبت در دفاتر واحد گزارشگر، مطابق بند (۱۲) این پیوست محاسبه و عمر مفید برآوردی آن‌ها نمی‌تواند از حداکثر 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 اتومبیل های دولتی و فروش اتومبیل های زاید مصوب ۱۳۵۸ شورای انقلاب، تاریخ ساخت آن‌ها خواهد بود.

پ) استهلاک مابقی دارایی های استهلاک پذیر به شرح زیر محاسبه می‌شود:

- استهلاک آن دسته از دارایی های متعلق به واحدهای گزارشگر که مشمول نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۲ می‌باشند، از تاریخ بهره‌برداری ثبت شده در سامانه نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی خواهد بود.

- استهلاک دارایی های متعلق به واحدهای گزارشگر غیرمشمول نظام نوین یاد شده نیز بایستی از تاریخ ثبت در دفاتر محاسبه گردد. بدیهی است در این حالت نیز عمر مفید برآوردی آن‌ها نمی‌تواند از حداکثر عمر مفید تعیین شده برای آن طبقه از دارایی ها در شیوه نامه مربوط، بیشتر باشد.

۴- بهسازی در دارایی استیجاری

چنانچه واحد گزارشگر دارایی‌هایی را برای مدت طولانی اجاره نماید و برای استفاده و بهره‌برداری مطلوب‌تر از دارایی اجاره شده با رضایت موجر مخارج سرمایه‌ای (مانند دیوارکشی، پارتیشن بندی و ...) روی آن انجام دهد به این گونه مخارج اصطلاحا بهسازی در دارایی استیجاری گویند، که معمولا در پایان مدت اجاره به موجر انتقال می‌یابد. با توجه به این که مبلغ پرداختی بابت بهسازی توسط واحد گزارشگر صورت می‌گیرد اما اجاره کننده (واحد گزارشگر) مالک آن نمی‌باشد و وی تنها حق استفاده از بهسازی دارایی را در مدت اجاره دارد، بنابراین بهای تمام شده بهسازی دارایی استیجاری درصورت وضعیت مالی واحد گزارشگر در قالب دارایی‌های غیرجاری گزارش می‌شود. در صورتی که اجاره سرمایه‌ای باشد، مخارج بهسازی به حساب دارایی اجاره‌ای منظور می‌شود و چنانچه اجاره عملیاتی باشد، این مخارج به حساب سایر دارایی‌ها منظور می‌گردد.

ملاحظات با اهمیت

۱- در صورتی که برای تعیین مانده حساب موجودی‌ها در پایان دوره مالی انبارگردانی الزامی باشد، از دستورالعملی که متعاقبا اعلام خواهد شد برای این موضوع استفاده می‌شود.

۲- اطلاعات مربوط به دارایی‌هایی نظیر ذخایر زیرزمینی، جنگل‌ها و مراتع و ... که تاکنون معیاری برای اندازه‌گیری آن‌ها در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجویز نشده است، باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا گردد.

۳- واحدهای گزارشگر برای نگهداری موجودی‌ها می‌تواند از سیستم دایمی یا ادواری استفاده نماید. در این راستا ارزیابی موجودی‌ها بر اساس روش‌های اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون یا شناسایی ویژه انجام می‌شود.

۴- بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولا قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده‌اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

۵- با عنایت به محرمانه بودن اطلاعات مربوط به دارایی‌هایی نظیر مهمات و تجهیزات نظامی، در این دستورالعمل مهمات و تجهیزات نظامی درقسمت "سایر دارایی‌های ثابت مشهود" طبقه‌بندی می‌شود. بنابراین عدم انعکاس آنها درصورت‌های مالی بنا به تشخیص مقام مجاز، رافع مسئولیت واحد گزارشگر در گزارشگری این طبقه از دارایی‌ها نخواهد بود.

سنا شنا

پیوست ۶

حسابداری عاملین ذیحساب

مقدمه

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 عاملین‌ذیحساب در سه فصل با عناوین حسابداری عملیات جاری، حسابداری عملیات سرمایه‌ای و حسابداری درآمدها تدوین گردیده است. ضمنا نحوه شناسایی رویدادهای مالی مرتبط با وجوه سپرده حسب مورد در فصول حسابداری عملیات جاری و حسابداری عملیات سرمایه‌ای این دستورالعمل پیش‌بینی شده است.

فهرست حساب‌های این مجموعه مشترک بوده و شناسایی و گزارشگری رویدادها به صورت واحد و یکپارچه انجام می‌شود. به‌علاوه 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 تنخواه‌گردان پرداخت، مسئولیت نگهداری عملکرد بودجه‌ای مربوط به استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت را به عامل‌ذیحساب 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 تنخواه‌گردان 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 آیین‌نامه 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 مادام 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 آیین‌نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند، قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود اسناد هزینه تحویل و مجددا وجه دریافت دارند.

فهرست حساب‌ها

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
دارایی‌های جاری				
موجودی نقد	بانک وجوه سایر منابع	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	*	
	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	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 سرمایه‌ای			
	صندوق	به تفکیک واحد پولی	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل ازعملیات غیرمبادله‌ای	حساب ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	*	
موجودی‌ها	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
پیش پرداخت‌ها	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	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 مواد و کالا			
دارایی‌های غیرجاری				
دارایی‌های ثابت مشهود	دارایی در جریان تکمیل	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	به تفکیک سال	*	
	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
سایر دارایی‌ها	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	به تفکیک اشخاص	*	
	جاری بابت علی‌الحساب	به تفکیک اشخاص	*	
	جاری بابت پیش‌پرداخت	به تفکیک نوع پیش‌پرداخت و اشخاص	*	
	جاری بابت سپرده	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	*	
بدهی‌های جاری				
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	بدهی به سایر واحدها	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص		*
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	بدهی به سایر واحدها			
سایر بدهی‌های جاری	بیمه پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
سایر بدهی‌های جاری	حق بازنشستگی پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع		*
	سایر کسور پرداختنی			
	مالیات پرداختنی			
	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	به تفکیک اشخاص		*
	جاری بابت علی‌الحساب	به تفکیک اشخاص		*
	جاری بابت پیش‌پرداخت	به تفکیک نوع پیش‌پرداخت و اشخاص		*
هزینه‌ها				
هزینه	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	*	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
درآمدهای دولت	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدها)	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد		*
	تخفیفات و بخشودگی		*	
حساب‌های انتظامی				
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- کنترل قراردادها	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- کنترل قراردادها			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- اسناد وصولی از عاملین ذیحساب			*
حساب های انتظامی	حساب انتظامی – اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان	به تفکیک موضوع و اشخاص	*	
طرف حساب های انتظامی	طرف حساب انتظامی – اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- پیش پرداخت بابت عملیات جاری	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- پیش پرداخت بابت عملیات جاری			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی			*

حساب کل	حساب معین	سطوح تفصیلی حساب‌ها	ماهیت حساب	
			بدهکار	بستانکار
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- منابع واریزی به مرکز	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)	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- منابع واریزی به مرکز			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد دریافتنی	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع سایر منابع (اشخاص) و وضعیت مطالبات	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد دریافتنی			*
حساب‌های انتظامی	حساب انتظامی- پیش‌دریافت درآمد	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، نوع سایرمنابع، و مشخصات درآمد (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	*	
طرف حساب‌های انتظامی	طرف حساب انتظامی- پیش‌دریافت درآمد			*

حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز تنخواه‌گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

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

دریافت تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می‌شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی" اشخاص" حساب‌ها و اسناد پرداختنی، شخص واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت تعیین می‌شود.

به‌منظور تسهیل تشخیص سطح معین حساب‌ها و اسنادپرداختنی، از علامت‌های * و ** به‌ترتیب درمورد "بدهی به واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت" و "بدهی به اشخاص ذینفع" استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): واگذاری پیش پرداخت‌ها

ثبت شماره (۱-۲): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 پیش پرداخت به اشخاص با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیـش پـرداخـت بابت عـملیات جـاری	**		
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**

ثبت شماره (۳):تنخواه گردان پرداخت

ثبت شماره (۱-۳): به هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان پـرداخـت بابت عـملیات جـاری	**		
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**

ثبت شماره (۲-۳): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۳-۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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- 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 گردان پرداخت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه سایر منابع	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	**

ثبت شماره (۴): شناسایی موجودی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 بدهی‌ها

ثبت شماره (۱-۶): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

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

ثبت شماره (۲-۶): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجوه سپرده به حساب بانک دریافت وجوه سپرده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بیمه پرداختنی	**		
مالیات پرداختنی	**		
جاری بابت سپرده	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**

به میزان واریز وجوه سپرده به حساب مزبور، حساب "جاری بابت سپرده" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۷): پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**

حساب انتظامی علی الحساب 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 (۲-۶) 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 بدهی‌های مرتبط با علی‌الحساب و تسویه آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۹): ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه‌گردان پرداخت به واگذارنده آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 تعدیل 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 (۱۰): تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

ثبت شماره (۱-۱۰): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
حساب‌ها و اسناد پرداختنی* و یا **	**		
سپرده‌های پرداختنی	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	**
		جاری بابت سپرده	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

طرف حساب انتظامی- اسناد 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 (۲-۱۰): نگهداری حساب‌های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب‌های مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	**		
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی	**		
		طرف حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	**
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
		طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		طرف حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی	**

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واریز مانده تنخواه‌گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

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

ثبت شماره (۱۲): تسویه پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۲): به هنگام منقضی شدن پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		جاری بابت پیش‌پرداخت	**

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲-۱۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 (۱-۱۳): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه سایر منابع	**		
		جاری بابت پیش‌پرداخت	**

ثبت شماره (۲-۱۳): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری بابت پیش‌پرداخت	**		
		بانک وجوه 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 علی‌الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۴): پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی‌الحساب دوره‌های قبل و تسویه آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری بابت علی‌الحساب	**		
		بیمه پرداختنی	**
		مالیات پرداختنی	**
		سپرده های پرداختنی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲-۱۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
سپرده‌های پرداختنی	**		
		جاری بابت علی‌الحساب	**
		جاری بابت سپرده	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**
طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی علی‌الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۵): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریزعلی‌الحساب دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه سایر منابع	**		
		جاری بابت علی‌الحساب	**

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲-۱۵): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری بابت علی‌الحساب	**		
		بانک وجـــوه سایر منابع	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات جاری	**

ثبت شماره (۱۶): تسویه بدهی دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۶): به هنگام تسویه بدهی شناسایی شده در دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	**		
		بـیـــمـــه پـرداختـنـی	**
		مـالـیـات پـرداختـنـی	**
		ســپـــرده های پـرداختـنـی	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه بدهی دوره‌های قبل نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲-۱۶): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی*	**		
ســپـــرده‌های پـرداختـنـی	**		
		جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	**
		جاری بابت سپرده	**
طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز تنخواه‌گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

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

دریافت تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می‌شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی" اشخاص" حساب‌ها و اسناد پرداختنی، شخص واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت تعیین می‌شود.

به‌منظور تسهیل تشخیص سطح معین حساب‌ها و اسنادپرداختنی، از علامت‌های * و ** به‌ترتیب درمورد "بدهی به واگذارکننده تنخواه‌گردان پرداخت" و "بدهی به اشخاص ذینفع" استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای

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

بدیهی است به هنگام مستهلک نمودن پیش‌پرداخت، 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیـش پـرداخـت بابت عـملیات سرمایه‌ای	**		
پیش پـرداخـت مـواد و کـــالا [1]	**		
		بانک وجـــوه سایر منابـــــع	**

۱- در صورتی‌که موجودی‌ها به‌طور 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
پیش پرداخت 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**

ثبت شماره (۲-۴): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۳-۴): پس از تایید اسناد مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی در جریان تکمیل	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
پیش پرداخت مواد و کالا	**		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**

ثبت شماره (۴-۴): در صورت واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجـــوه سایر منابع	**		
		تنخواه‌گردان پـرداخـت بابت عـملیات سرمایه‌ای	**

ثبت شماره (۵): شناسایی موجودی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		پـیـش پـرداخـت بابت عـملیات سرمایه‌ای	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

ثبت شماره (۶): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایـی در جـریـان تـکـمـیـل	**		
		پـیـش پـرداخـت بابت عـملیات سرمایه‌ای	**
		پـیـش پـرداخـت مـواد و کالا	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**
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. ضمنا 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

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

ثبت شماره (۸): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۱-۸): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
		بیمه پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک وجوه 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 (۲-۸): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجوه سپرده به حساب بانک دریافت وجوه سپرده

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بیمه پرداختنی	**		
جاری بابت سپرده	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**

لازم به ذکر است به میزان واریز وجوه سپرده به حساب مزبور، حساب "جاری بابت سپرده" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۹): پرداخت بخشی از بدهی‌ها به عنوان علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
		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. به‌علاوه پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۸) 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 (۱۰): تسویه علی‌الحساب

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی**	**		
		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 (۲-۸) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۱): به هنگام ارسال اسناد و مدارک به واگذارنده تنخواه‌گردان پرداخت

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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 تعدیل 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 (۱-۱۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی* و یا **	**		
سپرده‌های پرداختنی	**		
		دارایی در جریان تکمیل	**
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**
		پیش پرداخت 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 مازاد بر تنخواه‌گردان دریافتی ایجاد نموده و مورد تایید قرار گیرد، حساب‌های مرتبط با آن نیز در ثبت فوق اعمال می‌شود.

مه سنا شنا

ثبت شماره (۲-۱۲): نگهداری حساب‌های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب‌های مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	**		
حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی	**		
		طرف حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		طرف حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	**
		طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**
		طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**
		طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**
		طرف حساب انتظامی- سپرده‌های پرداختنی	**

ثبت شماره (۱۳): به هنگام واریز مانده تنخواه‌گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

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

ثبت شماره (۱۴): تسویه پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۴): به هنگام منقضی شدن پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

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

ثبت شماره (۲-۱۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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- پیش پرداخت مواد و کالا	**		
		حساب انتظامی- پیش پرداخت مواد و کالا	**
طرف حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**		
		حساب انتظامی- تضمین‌های دریافتی	**

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۵): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش‌پرداخت دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجوه سایر منابع	**		
		جاری بابت پیش‌پرداخت	**

ثبت شماره (۲-۱۵): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری بابت پیش‌پرداخت	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**
طرف حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		حساب انتظامی- پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	**

مه سنا شنا

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 (۱-۱۶): پرداخت مابقی بدهی‌های مرتبط با علی‌الحساب دوره‌های قبل و تسویه آن

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
جاری بابت علی‌الحساب	**		
		بیمه پرداختنی	**
		سپرده‌های پرداختنی	**
		بانک وجوه سایر منابع	**

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی‌الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۸) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲-۱۶): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	**مبلغ**	**عنوان حساب معین**	**مبلغ**
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 علی‌الحساب دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۷): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز علی‌الحساب دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک وجـــوه سایر منابع	**		
		جاری بابت علی‌الحساب	**

ثبت شماره (۲-۱۷): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری بابت علی‌الحساب	**		
		بانک وجـــوه سایر منابع	**
طرف حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**		
		حساب انتظامی- علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	**

ثبت شماره (۱۸): تسویه بدهی دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۸): به هنگام تسویه بدهی دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	**		
		بـیـــمـه پـرداخـتـنـی	**
		ســپـــرده‌های پـرداخـتـنـی	**
		بانک وجـــوه سایر منابـــع	**

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه بدهی دوره‌های قبل نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲-۱۸): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه‌گردان

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی*	**		
سپرده‌های پرداختنی	**		
		جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	**
		جاری بابت سپرده	**
طرف حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب انتظامی- حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**

حسابداری درآمدها

ثبت شماره (۱): شناسایی مطالبات مرتبط با درآمدهای تحقق یافته به نمایندگی از واحد گزارشگر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		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 بخشودگی به اشخاص

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

ثبت شماره (۳): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات شناسایی شده به حساب واحد مربوط[1]

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

[1] 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 در خصوص 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		تخفیفات و بخشودگی	**
حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

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 اسناد دریافتنی 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 دریافتنی به حساب واحد مربوط

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز	**		
		طرف حساب انتظامی – منابع واریزی به مرکز	**
طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

پس دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات ثبت شده تحت عنوان حساب انتظامی – حساب‌ها و اسناد دریافتنی 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد	**		
		طرف حساب انتظامی – پیش‌دریافت درآمد	**

در صورتی‌که منابعی پیش از احراز شرایط شناخت درآمد به حساب واحد گزارشگر واریز شود، این وجوه به عنوان بدهی 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

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
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	شناسایی این حساب و افشای 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 افشای بدهی‌هایی که قبلا شناسایی نشده است.					
۲) حساب‌ها و اسناد دریافتنی (حاصل از عملیات مبادله‌ای)	شناسایی این حساب و افشای اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ تکمیل شود. همچنین شناسایی ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و افشای 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 به‌منظور شناخت زمینه‌هایی که در آن‌ها مطالبات ناشی از عملیات مبادله‌ای می‌تواند ایجاد گردد، ب) مشخص کردن زمینه‌هایی که مطالبات مربوط به آن شناسایی نشده است، پ) تعیین میزان مطالبات شناسایی نشده، ت) شناسایی و افشاء طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها، ث) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیلت وصول مطالبات ثبت شده، و ج) شناسایی و افشای ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول لازم.					
۳) سایر بدهی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر)	شناسایی این حساب و افشای 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 بدهی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر) می‌تواند ایجاد گردد، پ) مشخص کردن زمینه‌هایی که بدهی‌های مربوط به آن شناسایی نشده، و ت) شناسایی و افشای بدهی‌های شناسایی نشده.					
۴) بدهی‌های احتمالی	ارایه و افشای اطلاعات در خصوص بدهی‌های 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 بدهی 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 بدهی‌های احتمالی، و ت) رعایت الزامات استانداردهای حسابداری مربوط (افشای بدهی‌های احتمالی و شناسایی 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 افشای اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱ 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 افشای سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها.					
۶) سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها)	شناسایی این طبقه و افشای اطلاعات لازم درباره آن 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 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 افشای سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها) ثبت نشده.					
۷) دارایی‌های ثابت مشهود						
۷-۱) زمین	شناسایی 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 زمین‌ها و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن زمین‌های شناسایی نشده، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشای زمین‌های ثبت نشده، و ت) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					
۷-۲) ساختمان	شناسایی 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 ساختمان‌ها و مستند کردن آن‌ها، ب) مشخص کردن ساختمان‌های شناسایی نشده، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشای 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 افشای 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
۳-۷) جاده، پل، تونل، اسکله، سد، و سایر دارایی‌های زیربنایی	شناسایی این طبقه و افشای 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 افشای دارایی‌های زیربنایی با توجه به اهمیت آن‌ها، و ت) محاسبه، شناسایی و افشای استهلاک دارایی‌های شناسایی شده.					
۴-۷) سایر دارایی‌های ثابت مشهود		شناسایی 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 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 افشای 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، ت) طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده، ث) ارزش‌گذاری و شناسایی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشده، ج) ارزیابی معین یا نامعین بودن عمر مفید دارایی‌های نامشهود و در صورت لزوم تعیین عمر مفید آن‌ها، و چ) محاسبه، شناسایی و افشای استهلاک.		

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۹) موجودی‌ها	شناسایی 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 شناسایی نشده در صورت‌های مالی، پ) ارزش‌گذاری، شناسایی 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)	شناسایی این حساب و افشای اطلاعات لازم درباره آن بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۰ تکمیل شود. همچنین، شناسایی 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 شناسایی نشده است، پ) تعیین سطح اهمیت مطالبات ثبت نشده و اولویت‌بندی شناسایی آن‌ها، ت) تکمیل زیرساخت‌های لازم برای دستیابی به داده‌های مورد نیاز برای شناسایی مطالبات، ث) شناسایی و افشای مطالبات شناسایی نشده طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها (با توجه به اولویت‌های تعیین شده)، ج) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیلت وصول مطالبات شناسایی شده، و چ) شناسایی و افشای ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول لازم.					
۱۱) اجاره‌ها						
۱-۱۱) اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای (در مواردی که دولت اجاره‌دهنده 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، پ) شناسایی و افشای اثرات اجاره‌های عملیاتی در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات و پیش‌دریافت‌ها)، ت) طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای، و ث) شناسایی و افشای اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات).					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	سال ۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۲-۱۱) 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 افشای اثرات اجاره‌های عملیاتی در صورت‌های مالی (از جمله پیش‌پرداخت‌ها، بدهی‌ها و هزینه‌های مربوط)، ت) طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای، ث) شناسایی و افشای اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای در صورت‌های مالی (از جمله دارایی‌های اجاره‌ای و تعهدات مربوط)، و ج) محاسبه، شناسایی و افشای استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای.					
۱۲) مشارکت‌های عمومی- خصوصی	شناسایی این طبقه و افشای اطلاعات لازم درباره آن‌ها بایستی حداکثر تا پایان سال ۱۴۰۱ 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 افشای دارایی‌ها و بدهی‌های 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 ۱۴۰۳ 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 تجمیعی به‌صورت آزمایشی (شامل واحدهای گزارشگر بخش عمومی تحت کنترل)، ت) تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به‌صورت 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 فی‌مابین)، 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 بدهی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر)؛ بدهی‌های 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						

پیوست ۸

نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌حساب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و راهنمای تکمیل فرم‌های بودجه‌ای و کنترل آن با تراز حساب‌ها

۱- عناوین و شماره فرم‌های بودجه‌ای به تفکیک اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارایی های سرمایه‌ای به شرح ذیل می‌باشد:

الف) فرم های بودجه‌ای مربوط به اعتبارات هزینه:

الف-۱) صورت خلاصه نماینده اعتبارات هزینه برحسب برنامه و ردیف (فرم ۱)

الف-۲) صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول هزینه (فرم ۲)

الف-۳) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه برحسب اعتبار مصوب و ابلاغی (فرم ۳)

الف-۴) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه برحسب برنامه و ردیف (فرم ۴)

الف-۵) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات بر حسب فصول هزینه – مجموع برنامه‌ها (فرم ۵)

الف-۶) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی برحسب برنامه و ردیف (فرم ۶)

الف-۷) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی برحسب فصول هزینه – مجموع برنامه‌ها (فرم ۷)

الف-۸) گزارش درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های مالی (فرم ۸)

الف-۹) گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه و اختصاصی (فرم ۹)

الف- الف-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب (برنامه یا ردیف) و سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات هزینه (برای دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم الف -۱۰)

الف--ب-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل از محل اعتبارات هزینه بر حسب (برنامه یا ردیف) (برای دستگاه‌های اجرایی به استثنای دستگاه‌های موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم ب -۱۰)

الف-پ-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب فصول هزینه(برای دستگاه‌های اجرایی به استثنای دستگاه‌های موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم پ -۱۰)

الف-۱۱) گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه/ اختصاصی (فرم ۱۱)

الف-۱۲) گزارش عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان (فرم ۱۲)

الف-۱۳) گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی (فرم ۱۳)

ب)فرم های بودجه‌ای مربوط به اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:

ب-۱) صورت خلاصه نماینده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برحسب طرح و ردیف (فرم ۱)

ب-۲) صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۲)

ب-۳) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برحسب اعتبار مصوب و ابلاغی (فرم ۳)

ب-۴) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برحسب طرح و ردیف (فرم ۴)

ب-۵) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای- به تفکیک هر طرح (فرم ۵)

ب-۶) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی برحسب طرح و ردیف (فرم ۶)

ب-۷) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای - به تفکیک هر طرح (فرم ۷)

ب-۸) گزارش درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی/ درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های مالی (فرم ۸)

ب-۹) گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی سرمایه‌ای (فرم ۹)

ب-الف-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب (طرح یا ردیف) و سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (برای دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم الف-۱۰)

ب-ب-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب (طرح یا ردیف) (برای دستگاه‌های اجرایی به استثنای دستگاه‌های موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم ب -۱۰)

ب-پ-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب فصول اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای(برای دستگاه‌های اجرایی به استثنای دستگاه‌های موضوع ماده (۱) قانون احکام دایمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم پ -۱۰)

ب-۱۱) گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

ب-۱۲) گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی (فرم ۱۳)

۲- تراز حساب‌ها در سطح کل و معین به همراه سطوح تفصیلی آن‌ها مطابق فهرست حساب‌های مندرج در نظام حسابداری بخش عمومی؛

۳- تصاویر اولین و آخرین اصلاحیه موافقتنامه (بودجه تفصیلی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی و فرهنگستان‌ها و پارک‌های علم و فناوری که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی و وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مراجع قانونی ذی‌ربط می باشند)، در صورتی که در سایر اصلاحیه‌ها توضیحاتی در مورد هرگونه تغییر وجود داشته باشد که به آن در اصلاحیه‌های قبلی اشاره نشده باشد، موافقتنامه مربوط به این تغییرات نیز ضمیمه شود؛

۴- تصویرآخرین اعلامیه تخصیص اعتبار که نشانگر میزان اعتبارات تخصیص یافته می‌باشد؛

۵- تصاویر تاییدیه دریافتی از خزانه، به تفکیک شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای دستگاه (اصلی و فرعی)، شماره برنامه/ طرح و ردیف تملک دارایی های مالی و ردیف متفرقه مطابق قانون بودجه سال موردنظر؛

۶- تصاویر تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده از محل اعتبار سال جاری به تفکیک شماره طبقه‌بندی درآمدی و واریز وجوه از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل؛

۷- تصویر تاییدیه خزانه بابت درآمدهای عمومی، درآمدهای اختصاصی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی سرمایه‌ای عمومی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های مالی به تفکیک شماره طبقه‌بندی طبق قانون بودجه سال مربوط؛

۸- فرم ابلاغ اعتبار بابت اعتبارات ابلاغی:

الف) در خصوص دستگاه‌های اجرایی ابلاغ‌دهنده به تفکیک ردیف بودجه‌ای ابلاغ‌دهنده، ردیف بودجه‌ای ابلاغ‌گیرنده، شماره طبقه‌بندی برنامه/ طرح، ردیف متفرقه، ردیف تملک دارایی‌های مالی و طبقه‌بندی فصول هزینه/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای،

ب) در خصوص دستگاه‌های اجرایی ابلاغ‌گیرنده به تفکیک ردیف بودجه‌ای ابلاغ‌گیرنده، ردیف بودجه‌ای ابلاغ‌دهنده، شماره طبقه‌بندی برنامه/ طرح، ردیف متفرقه، ردیف تملک دارایی‌های مالی و طبقه‌بندی فصول هزینه/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و در صورت عدم مطابقت فرم‌های عملکرد با فرم ابلاغ اعتبار، تصویر تاییدیه دستگاه اجرایی ابلاغ‌دهنده، بابت اصلاح اعتبارات ابلاغی اخذ و ضمیمه صورتحساب شود.

۹- صورت مغایرت بانکی به روش مانده واقعی به تاریخ پایان دوره بودجه‌ای به همراه مدارک مربوط مطابق پیوست شماره (۱) نظام حسابداری بخش عمومی ؛

۱۰- تصاویر تاییدیه خزانه بابت چک‌های بین راهی، وجوه نامشخص و سپرده و

۱۱- مصوبه مراجع قانونی ذیربط موضوع ماده (۱۰۰) قانون محاسبات عمومی کشور در خصوص صورت‌های مالی موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بر اساس آیین نامه مالی و معاملاتی مربوط.

صورت خلاصه نماینده اعتبارات هزینه ☐ / تملک دارایی های سرمایه ای ☐ برحسب برنامه / طرح / ردیف (متفرقه / تملک دارایی های مالی) (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

شماره برنامه / طرح / ردیف (متفرقه / تملک دارایی های مالی)	بودجه اعتبار اولیه	تغییرات ناشی از استنادات قانونی						خالص تغییرات		حواله ها	بودجه اعتبار نهایی
								افزایش	کاهش		
جمع کل											

رییس اداره اعتبارات رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود. فرم ۱

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

√ تغییرات ناشی از استنادات قانونی به تفکیک مجوزهای قانونی تکمیل می شود.

صورت خلاصه مانده اعتبارات برحسب فصول هزینه ☐ / تملک دارایی های سرمایه ای ☐ (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

مجموع برنامه ها و ردیف های متفرقه مرتبط با آن ها ○

/ هریک از طرح های تملک دارایی های سرمایه ای و ردیف های متفرقه مرتبط با آن ها ○ شماره طرح : عنوان طرح:

فصول هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	بودجه اعتبار اولیه	تغییرات ناشی از استنادات قانونی						خالص تغییرات		حواله ها	بودجه اعتبار نهایی
								افزایش	کاهش		
فصل اول											
فصل دوم											
فصل سوم											
فصل چهارم											
فصل پنجم											
فصل ششم											
فصل هفتم											
جمع کل											

رییس اداره اعتبارات رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیرمالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل بانکی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود. فرم ۲

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

√ تغییرات ناشی از استنادات قانونی به تفکیک مجوزهای قانونی تکمیل می شود.

گزارش نماینده تفکیک اعتبارات هزینه ☐ / تملک دارایی های سرمایه ای ☐ برحسب مصوب و ابلاغی (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

شرح		بودجه اعتبار نهایی	اعتبار تخصیص یافته	دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته	اعتبار مصرف شده	پرداخت های غیر قطعی					اسناد واخواهی شده	کسری ابواب جمعی	مانده وجوه مصرف نشده		اوراق مصرف نشده	اوراق انتقالی
						موجودی ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب			وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی		
مصوب																
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
	ابلاغی از															
جمع ابلاغی																
جمع کل																
توضیحات:																

رییس اداره اعتبارات رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور مدیری های استان تکمیل می شود. فرم ۳

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

گزارش نیانده عملکرد اعتبارات هزینه ☐ / عملکرد دارایی های سرمایه ای ☐ برحسب برنامه / طرح و ردیف (متفرقه / عملکرد دارایی های مالی) (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴

شماره برنامه / طرح / ردیف (متفرقه / عملکرد دارایی های مالی)	بودجه اعتبار نهایی	اعتبار تخصیص یافته	دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته	اعتبار مصرف شده	پرداخت های غیرنقدی					اسناد واخواهی شده	کسری ابواب جمعی	مانده وجوه مصرف نشده		اوراق مصرف نشده	اوراق انتقالی
					موجودی ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب			وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی		
جمع کل															
توضیحات:															

رئیس اداره اعتبارات رئیس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل یا مکلی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود. فرم ۴

حسابرس	حسابرس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

√ عملکرد بودجه ای کلیه زیان دریافتی شرکت های دولتی صرفا در ستون "اعتبار مصرف شده" گزارش می شود.

گزارش نمانده عملکرد اعتبارات برحسب فصول هزینه ☐ / عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای ☐ (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴

مجموع برنامه‌ها و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها ○
/ هریک از طرح‌های عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها ○ شماره طرح: عنوان طرح:

فصول هزینه / عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار نهایی	اعتبار تخصیص یافته	دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته	اعتبار مصرف شده	پرداخت‌های غیرنقدی					اسناد وانوهای شده	کسری ابواب جمعی	مازد وجوه مصرف نشده		اوراق مصرف نشده	اوراق انتقالی
					موجودی‌ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب			وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی		
فصل اول															
فصل دوم															
فصل سوم															
فصل چهارم															
فصل پنجم															
فصل ششم															
فصل هفتم															
جمع کل															

توضیحات:

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب‌ها | دیحساب / مدیر مالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور بدهی‌های استان تکمیل می‌شود. فرم ۵

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

✓ عملکرد بودجه‌ای کمک زیان دریافتی شرکت‌های دولتی صرفا در ستون "اعتبار مصرف شده" گزارش می‌شود.

گزارش نماینده عملکرد اعتبارات خزینه‌ای - اختصاصی ☐ / سرمایه‌ای - اختصاصی ☐ برحسب برنامه / طرح (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴

شماره برنامه / طرح	بودجه اعتبار نهایی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	اعتبار مصرف شده	پرداخت‌های غیرنقدی					اسناد واخواهی شده	کسری ابواب جمعی	مانده وجوه مصرف نشده	
				موجودی‌ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب			وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی
جمع کل												

توضیحات:

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب‌ها | ذیحساب / مدیرمالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل یکپارچگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور بدهی‌های استان تکمیل می‌شود. فرم ۶

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره

توضیحات:

گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی برحسب فصول هزینه ☐ / عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای ☐ (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴ مجموع برنامه‌ها ○ / هریک از طرح‌های عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای ○ شماره طرح عنوان طرح:

فصول هزینه / عملکرد دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار نهایی	دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	اعتبار مصرف شده	پرداخت‌های غیرقطعی					اسناد واخواهی شده	کسری ابواب جمعی	مانده وجوه مصرف نشده	
				موجودی‌ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب			وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی
فصل اول												
فصل دوم												
فصل سوم												
فصل چهارم												
فصل پنجم												
فصل ششم												
فصل هفتم												
جمع کل												

توضیحات:

رئیس اداره اعتبارات | رئیس اداره دفترداری و تنظیم حساب‌ها | دیحساب / مدیرمالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور بدهی‌های استان تکمیل می‌شود. فرم ۷

حسابرس	حسابرس ارشد	رئیس اداره

توضیحات:

گزارش درآمدهای عمومی وواگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی ☐ / درآمدهای اختصاصی وواگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی ☐ / واگذاری دارایی‌های مالی ☐ (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴

شماره طبقه‌بندی	عنوان منابع	ملی	استانی	منابع پیش‌بینی شده	وصولی	وجوه ارسالی به خزانه	افزایش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی	کاهش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی
جمع کل								

توضیحات

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب‌ها | ذیحساب / مدیر مالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور بدهی‌های استان تکمیل می‌شود. فرم ۸

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه ☐ / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ☐ ثبتی ○ / واخواهی ○ (مبالغ به ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

عنوان	مانده ابتدای سال	اعتبار انتقالی مصرف شده	موجودی‌ها	اسناد واخواهی شده انتقالی	کسری ابواب جمعی انتقالی	وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی	مانده پایان سال
پیش پرداخت‌ها								
موجودی‌ها								
علی الحساب								
جمع کل								
توضیحات:								

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب‌ها | ذیحساب / مدیر مالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل بایگانی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور بدهی‌های استان تکمیل می‌شود. فرم ۹

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال های قبل و سهمیه گذاری از محل اعتبارات هزینه ☐ / کمک دارایی های سهمیه ای ☐ برحسب برنامه / طرح و ردیف (متفرقه / کمک دارایی های مالی) ثبتی ○ / واحوانی ○

برای دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۱ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای بابت: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○ (مبلغ به ریال)

عنوان	شماره برنامه / طرح / ردیف (متفرقه / کمک دارایی های مالی)	مانده اعتبار سال	وجوه انتقالی از محل برداشت های غیرمتقابل سال جاری تحقق	وجوه انتقالی از محل اعتبار واحوانی / کسری بودجه جمع سال جاری تحقق	وجوه انتقالی از محل سهمیه گذاری ها	حواله انتقالی	دریافتی از محل اعتبار انتقالی بلاعوض	سایر انتقالی قابل مصرف	اعتبار انتقالی مصرف شده	موجودی ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت موارد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اعتباری	علی الحساب	سهمیه گذاری ها	وجوه ارزیابی برنامه	وجوه انتقالی	اسناد واحوانی شده انتقالی	کسری بودجه جمع انتقالی	اوراق مصرف شده	مانده پایان سال
وجوه انتقالی																					
جمع وجوه انتقالی																					
سهمیه گذاری ها																					
جمع کل																					
توضیحات																					

رییس اداره اعتبارات — رییس اداره دفتر خزانه داری و تنظیم حساب ها — ذی حساب / مدیر مالی — بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت فقط اداره کل گزارشگری مالی و سهمیه ای بخش عمومی اداره تنظیم حساب ها در حوزه های استان تکمیل می شود. فرم الف - ۱۰

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

✓ ستون های موجودی ها، پیش پرداخت موارد و کالا، سهمیه ای اعتبارات کمک دارایی های سهمیه ای تکمیل می شود.

✓ ستون اعتبار انتقالی مصرف شده، معرف سهمیه گذاری ها به عنوان پایان باشی از سهمیه گذاری ها تکمیل می گردد.

✓ ستون وجوه ارزیابی برنامه، معرف سهمیه گذاری ها به عنوان وجوه حاصل از سهمیه گذاری ها تکمیل می شود.

گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال های قبل از محل اعتبارات خزانه ☐ / املاک دارایی های سرمایه ای ☐ برحسب برنامه / طرح و ردیف (متفرقه / املاک دارایی های مالی) جاری ○ / واخواهی ○

برای کلیه دستگاه های اجرایی به استثنای دستگاه های اجرایی موضوع ماده 1 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای اجرای وزنده: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○ (مبالغ به ریال)

شماره برنامه / طرح / ردیف (متفرقه / املاک دارایی های مالی)	مانده ابتدای سال	وجوه انتقالی از محل پرداخت های غیرنقدی سال جاری قبل	وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی به کسری اجناب عمومی سال های قبل	حوالجات انتقالی	دیانتی از محل اعتبار انتقالی (اعانی)	منابع انتقالی قابل مصرف	اعتبار انتقالی مصرف شده	موجودی ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب	وجوه ارسالی به خزانه	اسناد واخواهی شده انتقالی	کسری اجناب عمومی انتقالی	اوراق مصرف نشده	مانده پایان سال
جمع کل																	
توضیحات																	

رییس اداره اعتبارات رییس اداره و قرارداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی / اداره تلفیق حساب ها و امور مدیری های استان تکمیل می شود. فرم ب-۱۰

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

✓ ستون های موجودی / وجوه پیش پرداخت مواد و کالا صرفاً برای اعتبارات املاک دارایی های سرمایه ای تکمیل می شود.

گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال های قبل بر حسب فصول هزینه ☐ / تکلیف دارایی های سرمایه ای ☐ ثبتی ○ / واخواهی ○

برای کلیه دستگاه های اجرایی به استثنای دستگاه های اجرایی موضوع ماده 1) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای بلاغ دهنده: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○ (مبلغ به ریال)

فصول هزینه / تکلیف دارایی های سرمایه ای	مانده ابتدای سال	وجوه انتقالی از محل پرداخت های غیرنقدی سال جاری قبل	وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل	حواله انتقالی	دیافتی از محل اعتبار انتقالی بلاعوض	منابع انتقالی قابل مصرف	اعتبار انتقالی مصرف شده	موجودی	پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب	وجوه ارسالی به خزانه	اسناد واخواهی شده انتقالی	کسری ابواب جمعی انتقالی	اوراق مصرف نشده	مانده پایان سال
فصل اول																	
فصل دوم																	
فصل سوم																	
فصل چهارم																	
فصل پنجم																	
فصل ششم																	
فصل هفتم																	
جمع کل																	
توضیحات																	

رییس اداره اعتبارات رییس اداره قراردادی و تنظیم حساب ها دیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل کارگشایی مالی و حسابداری بخش عمومی / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود. فرم پ-۱۰

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

√ ستون های موجودی / پیش پرداخت مواد و کالا صرفا برای اعتبارات تکلیف دارایی های سرمایه ای تکمیل می شود.

گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال های قبل اعتبارات خزینه ☐ / تملک دارایی های سرمایه ای ☐

(مبلغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: سال ۱۴ نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

عنوان	مانده ابتدای سال	اعتبار انتقالی مصرف شده	وجوه ارسالی به خزانه	وجوه انتقالی	کسری ابواب جمعی	مانده پایان سال
اسناد واخواهی شده						
کسری ابواب جمعی						
کسری ابواب جمعی برداشتی						
جمع کل						
توضیحات:						

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها | ذیحساب / مدیر مالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل بانکی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود.

فرم ۱۱

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

گزارش عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان

(مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴

عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی	عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان پیمانی	عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان قراردادی	جمع عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان
توضیحات			

رییس اداره اعتبارات | رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها | ذیحساب / مدیر مالی | بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و اموربدهی های استان تکمیل می شود. فرم ۱۲

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره
توضیحات:		

گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی

(مبالغ به ریال)

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی: ردیف بودجه ای ابلاغ دهنده: سال ۱۴ نوع اوراق: (اسناد خزانه اسلامی ○ /اوراق اجاره ○ / . . .)

شماره طبقه بندی	اوراق دریافتی	اوراق واگذار شده	اوراق مصرف نشده	اوراق انتقالی
جمع کل				

توضیحات

رییس اداره اعتبارات رییس اداره دفترداری و تنظیم حساب ها ذیحساب / مدیر مالی بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل بانکی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدهی های استان تکمیل می شود. فرم ۱۳

حسابرس	حسابرس ارشد	رییس اداره

توضیحات:

√ این گزارش به تفکیک برای هر نوع از اوراق تکمیل می شود.

- فرم‌های بودجه‌ای سالانه و فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سنواتی بر اساس تراز حساب‌ها در پایان سال مالی تکمیل می‌شود.
- بخش‌های مشترک فرم‌های عملکرد بودجه‌ای به شرح زیر تکمیل می‌شوند؛
  - ✓ ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی: ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی طبق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ عنوان دستگاه اجرایی: عنوان دستگاه اجرایی طبق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده: ردیف بودجه‌ای واحد ابلاغ دهنده (موضوع ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور) مطابق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ سال: سال مربوط به گزارش عملکرد بودجه‌ای
  - ✓ شماره برنامه/ طرح/ ردیف: شماره طبقه‌بندی برنامه، طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، ردیف متفرقه یا ردیف تملک دارایی‌های مالی دستگاه اجرایی طبق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ عنوان طرح: عنوان طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه اجرایی طبق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ شماره طبقه‌بندی: شماره طبقه‌بندی منبع پیش‌بینی شده مطابق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ عنوان منابع: عنوان منبع پیش‌بینی شده مطابق قانون بودجه سال موردنظر
  - ✓ ثبتی: چنانچه مبالغ ارایه شده در فرم مربوط با مبالغ سال قبل و یا تراز حساب‌ها مطابقت داشته باشد، این عنوان انتخاب می‌شود.
  - ✓ واخواهی: در صورتی که مبالغ ارایه شده در فرم مربوط با مبالغ سال قبل و یا تراز حساب‌ها مغایرت داشته باشد، این عنوان انتخاب می‌گردد.
- ❖ لازم به ذکر است، عناوین "ثبتی" و "واخواهی" توسط واحد رسیدگی کننده حساب‌ها تکمیل می‌شود.

۱- صورت خلاصه نماینده اعتبارات هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه/ طرح و ردیف[1] (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی) (فرم ۱)

این فرم به منظور انعکاس تغییرات صورت گرفته در برنامه یا طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی) اعتبار برآوردشده دستگاه‌های اجرایی در طی یک دوره بودجه‌ای تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم، گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی یا اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین شود.

۱-۱) صورت خلاصه نماینده اعتبارات هزینه بر حسب برنامه و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی)

ستون بودجه اعتبار اولیه: برای اعتبارات ملی طبق قانون بودجه سالانه کل کشور و برای اعتبارات استانی بر اساس اولین موافقتنامه

ستون تغییرات ناشی از استنادات قانونی: اعتبار ردیف‌های متفرقه و سایر مواد قانونی طبق آخرین موافقتنامه

ستون خالص تغییرات: خالص افزایش یا خالص کاهش در هر برنامه بر اساس موافقتنامه‌های اصلاحی

ستون حواله‌ها: معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ برنامه یا ردیف)

ستون بودجه اعتبار نهایی: معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ برنامه یا ردیف) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه

- ✓ **مبالغ مندرج در این ستون به ستون بودجه اعتبار نهایی گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب برنامه و ردیف (متفرقه/تملک دارایی‌های مالی) یا ستون بودجه اعتبار نهایی گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه‌ای - اختصاصی بر حسب برنامه انتقال پیدا می‌کند.**

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۲-۱) صورت خلاصه نماینده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی)

ستون بودجه اعتبار اولیه: برای اعتبارات ملی طبق قانون بودجه سالانه کل کشور و برای اعتبارات استانی بر اساس اولین موافقتنامه

ستون تغییرات ناشی از استنادات قانونی: اعتبار ردیف‌های متفرقه و سایر مواد قانونی طبق آخرین موافقتنامه

ستون خالص تغییرات: خالص افزایش یا خالص کاهش در هر طرح بر اساس موافقتنامه‌های اصلاحی

ستون حواله‌ها: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / طرح یا ردیف)

[1] عنوان ردیف شامل ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی می‌شود.

ستون بودجه اعتبار نهایی: معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای

- ✓ **مبالغ مندرج در این ستون به ستون بودجه اعتبار نهایی گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی های مالی) یا ستون بودجه اعتبار نهایی گزارش نماینده عملکرد اعتبارات سرمایه‌ای- اختصاصی بر حسب طرح انتقال پیدا می‌کند.**

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۲- صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۲)

این فرم به منظور انعکاس تغییرات صورت گرفته در طبقه‌بندی فصول هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اعتبار برآوردشده دستگاه‌های اجرایی در طی یک دوره بودجه‌ای تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم، گزینه‌های مربوط به فصول هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، نوع منبع (عمومی یا اختصاصی) و مجموع برنامه‌ها و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها یا هر یک از طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها یا هریک از ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی حسب مورد بایستی تعیین شود.

۱-۲) صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول هزینه

ستون بودجه اعتبار اولیه: برای اعتبارات ملی طبق قانون بودجه سالانه کل کشور و برای اعتبارات استانی بر اساس اولین موافقتنامه

ستون تغییرات ناشی از استنادات قانونی: اعتبار ردیف‌های متفرقه و سایر مواد قانونی طبق آخرین موافقتنامه

ستون خالص تغییرات: خالص افزایش یا خالص کاهش در هر فصل بر اساس موافقتنامه‌های اصلاحی

ستون حواله ها: معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ فصول اعتبار هزینه)

ستون بودجه اعتبار نهایی: معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ فصول اعتبار هزینه) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۲-۲) صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای[۲]

ستون بودجه اعتبار اولیه: برای اعتبارات ملی طبق قانون بودجه سالانه کل کشور و برای اعتبارات استانی بر اساس اولین موافقتنامه

ستون تغییرات ناشی از استنادات قانونی: اعتبار ردیف‌های متفرقه و سایر مواد قانونی طبق آخرین موافقتنامه

ستون خالص تغییرات: خالص افزایش یا خالص کاهش در هر فصل بر اساس موافقتنامه‌های اصلاحی

ستون حواله‌ها: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون بودجه اعتبار نهایی: معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۳- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه/ تملک دارایی های سرمایه‌ای بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی (فرم ۳)

این فرم به منظور انعکاس عملکرد اعتبارات مصوب و ابلاغی دستگاه‌های اجرایی نسبت به برآورد آن در طی یک دوره بودجه‌ای تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی یا اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین شود.

۳-۱) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه + اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب) یا معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه

ب) اعتبارات ابلاغی[۳]: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی[۴]) یا معین (بودجه اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

[۲] این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

[۳] اعتباری که طی ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور به واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده اختصاص می‌یابد.

[۴] سطح تفصیلی "ابلاغی" به تفکیک هر یک از ردیف‌های بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی ابلاغ دهنده تعیین می‌شود.

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب) یا بر اساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته:

بابت اعتبار عمومی: [معین (دریافتی بابت عملیات جاری + دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا + دریافتی بابت وجوه یارانه) تفصیلی (مصوب)+ معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری/ هزینه/ مصوب یا ابلاغی) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

بابت اعتبار اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب)+ معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ هزینه/ مصوب یا ابلاغی) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار هزینه مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

مه سنا شنا

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی[۵]: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی[۶]: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده)

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

---

[۵] ستون وجوه انتقالی صرفا برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال وجوه مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.

[۷] ستون اوراق انتقالی صرفا برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال اوراق مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.

مه سنا شنا

٦

۲-۳) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای + اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبارسرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب) یا معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / ابلاغی یا ابلاغ دهنده) یا معین (بودجه اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / ابلاغی) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبارسرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب) یا بر اساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / ابلاغی) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته:

بابت اعتبار عمومی: [معین (دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای) تفصیلی (مصوب) + معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری/ سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

بابت اعتبار اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای)

تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون موجودی‌ها: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (موجودی ها/ عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش‌پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده+ اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه+ اوراق مصرف نشده+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده)

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

٤- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه/ تملک دارایی های سرمایه‌ای بر حسب برنامه/ طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی) (فرم ٤)

این گزارش به منظور انعکاس عملکرد اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی نسبت به برآورد آن در طی یک دوره بودجه‌ای بر حسب برنامه یا طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی) تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌ی مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای حسب مورد بایستی تعیین شود.

٤-١) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب برنامه و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی)

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه + اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ برنامه یا ردیف) یا معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ برنامه یا ردیف) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ برنامه یا ردیف) یا معین (بودجه اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ برنامه یا ردیف) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب / برنامه یا ردیف) یا بر اساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ برنامه یا ردیف) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته: [معین (دریافتی بابت عملیات جاری + دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا + دریافتی بابت وجوه یارانه) تفصیلی (مصوب/ برنامه یا ردیف)+ معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری / هزینه/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری/ برنامه یا ردیف)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار هزینه مصرف شده) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

مه سنا شنا

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده+ اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه+ اوراق مصرف نشده+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده)

۲-٤) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی)

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای + اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبارسرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف) یا معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی یا ابلاغ دهنده/ طرح یا ردیف) یا معین (بودجه اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی/ سال جاری / ابلاغی/ طرح یا ردیف) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبارسرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب / طرح یا ردیف) یا براساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ طرح یا ردیف) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته: [معین (دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای) تفصیلی (مصوب/ طرح یا ردیف) + معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری / سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری/ طرح یا ردیف)] یا بر اساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه ای یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون موجودی‌ها: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (موجودی ها/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

مه سنا شنا

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + **وجوه انتقالی**+ اوراق مصرف نشده+ اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + **وجوه ارسالی به خزانه**+ اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده)

۵- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات بر حسب فصول هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۵)

این گزارش به منظور انعکاس عملکرد اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه های اجرایی نسبت به برآورد آن در طی یک دوره بودجه‌ای بر حسب طبقه‌بندی فصول آن‌ها تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به فصول هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مجموع برنامه‌ها و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها یا هر یک از طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و ردیف‌های متفرقه مرتبط با آن‌ها یا هریک از ردیف‌های تملک دارایی‌های مالی حسب مورد بایستی تعیین شود.

۱-۵) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات بر حسب فصول هزینه

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه + اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ فصول اعتبار هزینه) یا معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ فصول اعتبار هزینه) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه) یا معین (بودجه اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه تخصیص یافته+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب / فصول اعتبار هزینه) یا بر اساس آخرین تاییدیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی+ اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته: [معین (دریافتی بابت عملیات جاری + دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا + دریافتی بابت وجوه یارانه) تفصیلی (مصوب/ برنامه یا ردیف)+ معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری / هزینه/ مصوب یا ابلاغی) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری/ فصول اعتبار هزینه)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار هزینه مصرف شده) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه+ اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده)

- ✓ **با عنایت به این که سطح تفصیلی فصول اعتبار هزینه برای حساب‌های دریافتی مشخص نمی‌باشد، مبالغ هر فصل ستون‌های دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته، وجوه ارسالی به خزانه، وجوه انتقالی و اوراق مصرف نشده به صورت برآوردی تکمیل می‌شود.**

۲-۵) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای[۷]

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای + اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبارسرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (عمومی/ سال جاری / مصوب/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی یا ابلاغ دهنده/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا معین (بودجه اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای+ کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبارسرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب / طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا بر اساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی+ اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای)

[۷] این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته: [معین (دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای) تفصیلی (مصوب/ طرح یا ردیف) + معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی/ سال جاری / سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی/ سال جاری/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون موجودی‌ها: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (موجودی ها/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

مه سنا شنا

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه انتقالی+ اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت

کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و انتقالی + اوراق مصرف نشده)

- ✓ **با عنایت به این که سطح تفصیلی فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای حساب‌های دریافتی مشخص نمی‌باشد، مبالغ هر فصل ستون‌های دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته، وجوه ارسالی به خزانه، وجوه انتقالی و اوراق مصرف نشده به صورت برآوردی تکمیل می‌شود.**

٦- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه‌ای - اختصاصی/ سرمایه‌ای - اختصاصی بر حسب برنامه/ طرح (فرم ٦)

این گزارش به منظور انعکاس عملکرد اعتبارات هزینه - اختصاصی یا سرمایه‌ای – اختصاصی دستگاه‌های اجرایی نسبت به برآورد آن در طی یک دوره بودجه‌ای بر حسب برنامه یا طرح تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌ی اعتبارات هزینه - اختصاصی یا سرمایه‌ای – اختصاصی حسب مورد بایستی تعیین شود.

۱-٦) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه‌ای - اختصاصی بر حسب برنامه

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه + اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ برنامه) یا معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ برنامه) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه – اختصاصی

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده + اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ برنامه) یا معین (بودجه اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ برنامه) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب/ برنامه) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/سال جاری /هزینه / مصوب یا ابلاغی/ برنامه) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ برنامه)] یا بر اساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه – اختصاصی یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار هزینه مصرف شده) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی + وجوه ارسالی به خزانه)

۲-٦) گزارش عملکرد اعتبارات اختصاصی سرمایه‌ای بر حسب طرح

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح) یا معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای – اختصاصی

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ طرح) یا معین (بودجه اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ طرح) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب/ طرح) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی/ طرح) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ طرح)] یا براساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای – اختصاصی یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون موجودی‌ها: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت های غیر قطعی) تفصیلی(موجودی ها/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت های غیر قطعی) تفصیلی(پیش پرداخت مواد و کالا/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

ستون کسری ابوابجمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه ارسالی به خزانه)

۷- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب فصول هزینه/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۷)

این گزارش به منظور انعکاس عملکرد اعتبارات اختصاصی دستگاه‌های اجرایی نسبت به برآورد آن در طی یک دوره بودجه‌ای بر حسب طبقه‌بندی فصول هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به فصول هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مجموع برنامه‌ها یا هر یک از طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای حسب مورد بایستی تعیین شود.

۱-۷) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب فصول هزینه

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه + اعتبار هزینه تامین شده+ اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ فصول اعتبار هزینه) یا معین [(بودجه اعتبار هزینه) منهای (حواله اعتبار هزینه)] تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ فصول اعتبار هزینه) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار هزینه – اختصاصی

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده + اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه) یا معین (بودجه اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه) یا براساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب/ برنامه) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ هزینه/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه) منهای معین (حواله اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ فصول اعتبار هزینه)] یا بر اساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار هزینه – اختصاصی یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار هزینه مصرف شده) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

ستون کسری ابواب‌جمعی: معین (کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ فصول اعتبار هزینه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه ارسالی به خزانه)

- ✓ **با عنایت به این که سطح تفصیلی فصول اعتبار هزینه برای حساب‌های دریافتی مشخص نمی‌باشد، مبالغ هر فصل ستون‌های دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی، وجوه ارسالی به خزانه و وجوه انتقالی به صورت برآوردی تکمیل می‌شود.**

۲-۷) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای[۸]

ستون بودجه اعتبار نهایی: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغی

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار سرمایه‌ای + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا معین [(بودجه اعتبار سرمایه‌ای) منهای (حواله اعتبار سرمایه‌ای)] تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا مطابق آخرین موافقتنامه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای – اختصاصی

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی + اعتبار سرمایه‌ای تامین شده+ اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده + اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی+ اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا معین (بودجه اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا بر اساس آخرین نامه ابلاغ اعتبار

[۸] این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

ستون دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی: [معین (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) تفصیلی (مصوب/ طرح) + معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / سرمایه‌ای/ مصوب یا ابلاغی/ طرح) منهای معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)] یا بر اساس تاییدیه دریافتی از خزانه پس از کسر حواله اعتبار سرمایه‌ای – اختصاصی یا آخرین نامه ابلاغ اعتبار

ستون اعتبار مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون موجودی‌ها: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت های غیر قطعی) تفصیلی(موجودی ها/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین(اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت های غیر قطعی) تفصیلی(پیش پرداخت مواد و کالا/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی الحساب / اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون اسناد واخواهی شده: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون کسری ابوابجمعی: معین (کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح/ فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب‌جمعی+ وجوه ارسالی به خزانه)

- ✓ **با عنایت به این که سطح تفصیلی فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای حساب‌های دریافتی مشخص نمی‌باشد، مبالغ هر فصل ستون‌های دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته، وجوه ارسالی به خزانه و وجوه انتقالی به صورت برآوردی تکمیل می‌شود.**

۸- گزارش درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی های سرمایه‌ای عمومی/ درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های مالی[۹] (فرم ۸)

این گزارش به منظور انعکاس منابع وصول شده دستگاه‌های اجرایی نسبت به منابع پیش‌بینی شده به تفکیک ملی/ استانی تکمیل می‌گردد. برای تکمیل این فرم گزینه‌ی مربوط به درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی یا درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی یا واگذاری دارایی‌های مالی حسب مورد بایستی تعیین شود.

۸-۱) گزارش درآمدهای عمومی و واگذاری دارایی های سرمایه‌ای عمومی

ستون منابع پیش بینی شده: معین (حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده) تفصیلی [(ماهیت منابع (درآمد عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی)/ (شماره طبقه‌بندی بودجه)] یا مبالغ مندرج در پیوست شماره (۲) قانون بودجه سالانه کل کشور

ستون وصولی: معین (وجوه ارسالی بابت منابع عمومی + حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی + مانده حساب بانک دریافت

[۹] گزارش فوق بر اساس مانده تراز حساب‌ها در پایان سال مالی تکمیل می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: معین (وجوه ارسالی بابت منابع عمومی + حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی

ستون افزایش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان افزایش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

ستون کاهش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان کاهش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

۲-۸) گزارش درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی های سرمایه‌ای اختصاصی

ستون منابع پیش بینی شده: معین (حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده) تفصیلی [(ماهیت منابع (درآمد اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی)/ (شماره طبقه‌بندی بودجه)] یا مبالغ مندرج در پیوست شماره (۲) قانون بودجه سالانه کل کشور

ستون وصولی: معین (وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی) تفصیلی (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ شماره طبقه‌بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی + مانده حساب بانک دریافت

ستون وجوه ارسالی به خزانه: معین (وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی) تفصیلی (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ شماره طبقه‌بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای اختصاصی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی

ستون افزایش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان افزایش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

ستون کاهش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان کاهش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

۳-۸) گزارش واگذاری دارایی‌های مالی

ستون منابع پیش بینی شده: معین (حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده) تفصیلی [(ماهیت منابع (واگذاری دارایی‌های مالی)/ (شماره طبقه‌بندی بودجه)]

ستون وصولی: معین (وجوه ارسالی بابت منابع عمومی + حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (واگذاری دارایی‌های مالی/ شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت واگذاری دارایی‌های مالی

ستون وجوه ارسالی به خزانه: معین (وجوه ارسالی بابت منابع عمومی + حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (واگذاری دارایی‌های مالی/ شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت واگذاری دارایی‌های مالی

ستون افزایش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان افزایش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

ستون کاهش وجوه ارسالی نسبت به پیش‌بینی: به میزان کاهش ستون وجوه ارسالی به خزانه نسبت به ستون منابع پیش‌بینی شده

۹- گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای[۱۰] (فرم ۹)

این فرم به منظور ارایه اطلاعات در خصوص پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل به تفکیک اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع آن‌ها تکمیل می‌شود. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی/ اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین شود.

۹-۱) گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی در ابتدای سال) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی‌الحساب / عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سال قبل

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال‌های قبل، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + ستون اسناد واخواهی انتقالی + ستون کسری ابواب جمعی انتقالی + ستون وجوه ارسالی به خزانه + ستون مانده پایان سال)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی و پیش‌پرداخت یا علی‌الحساب تعیین می‌شود.**

[۱۰] گزارش فوق بر اساس مانده تراز حساب‌ها در پایان سال مالی تکمیل می‌شود.

۲-۹) گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی در ابتدای سال) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها، موجودی‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) + یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سال قبل

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا موجودی‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون موجودی‌ها: افزایش در معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) بابت تسویه پیش‌پرداخت‌ها یا تسویه علی‌الحساب

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا موجودی‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا موجودی‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال‌های قبل، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه بابت واریز پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + ستون موجودی‌ها + ستون اسناد واخواهی انتقالی + ستون کسری ابواب جمعی انتقالی + ستون وجوه ارسالی به خزانه + ستون مانده پایان سال)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا موجودی‌ها یا علی‌الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی و پیش‌پرداخت‌ها یا موجودی‌ها یا علی‌الحساب تعیین می‌شود.**

الف-۱۰- گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل و سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه/ طرح و ردیف (متفرقه/ تملک دارایی‌های مالی)[۱۱] (فرم الف – ۱۰)

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۱) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مجاز به انتقال وجوه مصرف نشده خود به سال بعد و سرمایه‌گذاری از محل آن باشند، بایستی نسبت به تکمیل فرم (الف-۱۰) اقدام نمایند. این فرم برای ارایه اطلاعات در خصوص عملکرد وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب برنامه / طرح و ردیف یا سرمایه‌گذاری از محل آن به تفکیک اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع آن‌ها تکمیل می‌شود. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی/ اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین گردد.

الف- الف-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب (برنامه یا ردیف) و سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات هزینه

ستون‌های مرتبط با سطر "وجوه انتقالی" از محل اعتبارات هزینه:

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار هزینه انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱)

ستون وجوه انتقالی از محل سرمایه‌گذاری‌ها: ستون وجوه انتقالی سرمایه‌گذاری‌های مندرج در همین فرم

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ برنامه یا ردیف)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی یا معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / هزینه / مصوب یا ابلاغی/برنامه یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل سرمایه‌گذاری‌ها + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منهای (ستون حواله انتقالی)

[۱۱] گزارش فوق بر اساس مانده تراز حساب‌ها در پایان سال مالی تکمیل می‌شود.

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون سرمایه‌گذاری‌ها: افزایش در معین (اعتبار هزینه انتقالی تامین شده) تفصیلی (سرمایه گذاری ها / عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی- اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی + اعتبار هزینه انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون‌های مرتبط با سطر "سرمایه‌گذاری‌ها" از محل اعتبارات هزینه:

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی) + ستون سرمایه گذاری‌ها در همین فرم یا بر اساس مبلغ مندرج در ستون "مانده پایان سال" این فرم در سال قبل

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + ستون وجوه ارسالی به خزانه + ستون مانده پایان سال)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی تامین شده در پایان سال) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

ب- الف-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب (طرح یا ردیف) و سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ستون‌های مرتبط با سطر "وجوه انتقالی" از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

ستون وجوه انتقالی از محل سرمایه‌گذاری‌ها: ستون وجوه انتقالی سرمایه‌گذاری‌های مندرج در همین فرم

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ طرح یا ردیف)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی یا معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / سرمایه ای / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل سرمایه‌گذاری‌ها + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منهای (ستون حواله انتقالی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون موجودی‌ها: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون سرمایه‌گذاری‌ها: افزایش در معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده) تفصیلی (سرمایه گذاری ها/ عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی + اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون‌های مرتبط با سطر سرمایه‌گذاری‌ها از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای:

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی) + ستون سرمایه گذاری‌ها در همین فرم یا بر اساس مبلغ مندرج در ستون "مانده پایان سال" این فرم در سال قبل

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + ستون وجوه ارسالی به خزانه + ستون مانده پایان سال)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده در پایان سال) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

ب-۱۰- گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل از محل اعتبارات هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه / طرح و ردیف (متفرقه / تملک دارایی های مالی) (فرم ب-۱۰)

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دستگاه‌های اجرایی (به استثنای دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۱) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور) مجاز به انتقال وجوه مصرف نشده خود به سال بعد باشند، بایستی نسبت به تکمیل فرم (ب-۱۰) اقدام نمایند. این فرم برای ارایه اطلاعات در خصوص عملکرد این وجوه به تفکیک برنامه/طرح و ردیف اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع آن‌ها تکمیل می‌شود. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی/ اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین گردد.

الف- ب-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل از محل اعتبارات هزینه بر حسب برنامه / طرح و ردیف

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار هزینه انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱)

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ برنامه یا ردیف)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی یا معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / هزینه / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منهای (ستون حواله انتقالی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی– اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی– اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی + اعتبار هزینه انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

ب- ب-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه / طرح و ردیف

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ طرح یا ردیف)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی یا معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / سرمایه ای / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منهای (ستون حواله انتقالی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون موجودی‌ها: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی- اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی + اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

پ-۱۰- گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب فصول هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم پ-۱۰)

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دستگاه‌های اجرایی (به استثنای دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۱) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور) مجاز به انتقال وجوه مصرف نشده خود به سال بعد باشند، بایستی نسبت به تکمیل فرم (پ-۱۰) اقدام نمایند. این فرم برای ارایه اطلاعات در خصوص عملکرد این وجوه به تفکیک فصول اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع آن‌ها تکمیل می‌شود. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی/ اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین گردد.

الف- پ-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب فصول هزینه

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار هزینه انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱)

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ فصول هزینه)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی+ معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / هزینه/ مصوب یا ابلاغی/ برنامه یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منهای (ستون حواله انتقالی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی- اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی- اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی + اعتبار هزینه انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ فصول هزینه)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

ب- پ-۱۰) گزارش وضعیت وجوه مصرف نشده سال‌های قبل بر حسب فصول اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ستون مانده ابتدای سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای سال+ اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) یا بر اساس مبالغ مندرج در ستون‌های مرتبط با فرم‌های عملکرد بودجه‌ای سال قبل

ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی: گزارش ابلاغ اعتبار و حواله‌های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی+ معین (حساب انتظامی – کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی / سرمایه ای / مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل + ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال های قبل + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی منهای (ستون حواله انتقالی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون موجودی‌ها: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت مواد و کالا/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت اعتبار اسنادی / عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون علی الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی الحساب/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون اسناد واخواهی شده انتقالی: معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون کسری ابواب جمعی انتقالی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی- کسری ابواب‌جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب‌جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی – اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی – اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی + اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ مصوب یا ابلاغی/ فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

۱۱- گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال های قبل اعتبارات هزینه/ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

این فرم برای ارایه اطلاعات در خصوص اسناد واخواهی شده و کسری ابواب‌جمعی ایجاد شده واحدها به تفکیک اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع آن‌ها تکمیل می‌شود. برای تکمیل این فرم گزینه‌های مربوط به اعتبارات هزینه یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و نوع منبع (عمومی/ اختصاصی) حسب مورد بایستی تعیین گردد.

۱-۱۱) گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه

ستون مانده ابتدای سال:

- معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) + ستون اسناد واخواهی شده انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹)
- معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) + ستون کسری‌ابواب‌جمعی انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹)+ ستون کسری ابواب جمعی در همین فرم
- معین (حساب انتظامی– کسری ابواب جمعی برداشتی در ابتدای دوره) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده:

- افزایش در معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) از محل رفع اسناد واخواهی شده بابت اعتبار هزینه انتقالی
- افزایش در معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) از محل رفع کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
- کاهش در حساب انتظامی – کسری ابواب جمعی برداشتی با تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون وجوه انتقالی: معین (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده+ ستون وجوه ارسالی به خزانه+ ستون کسری ابواب جمعی+ ستون مانده پایان سال)

ستون کسری ابواب جمعی: به میزان اسناد واخواهی انتقال یافته سال‌های قبل به کسری ابواب جمعی

ستون مانده پایان سال:

معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) و

معین (حساب انتظامی- کسری ابواب جمعی برداشتی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

۲-۱۱) گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ستون مانده ابتدای سال:

- معین (اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) + ستون اسناد واخواهی شده انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹)
- معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای دوره) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) + ستون کسری‌ابواب‌جمعی انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال های قبل اعتبارات سرمایه‌ای/ اختصاصی (فرم ۹) + ستون کسری ابواب جمعی در همین فرم
- معین (حساب انتظامی- کسری ابواب جمعی برداشتی در ابتدای دوره) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده:

- افزایش در معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) از محل رفع اسناد واخواهی شده بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
- افزایش در معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) از محل رفع کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
- کاهش در حساب انتظامی – کسری ابواب جمعی برداشتی با تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: بر اساس تاییدیه خزانه

ستون وجوه انتقالی: معین (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده+ ستون وجوه ارسالی به خزانه+ ستون کسری ابواب جمعی+ ستون مانده پایان سال)

ستون کسری ابواب جمعی: به میزان اسناد واخواهی انتقال یافته سال‌های قبل به کسری ابواب جمعی

ستون مانده پایان سال:

معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی) و

معین (حساب انتظامی- کسری ابواب جمعی برداشتی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی/ سنواتی)

- ✓ **در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.**

۱۲- گزارش عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان (فرم ۱۲)

این فرم به منظور ارایه گزارش کلی عملکرد حقوق و مزایای مستمر به تفکیک کارکنان رسمی، پیمانی و قراردادی تکمیل می‌شود.

ستون عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی: معادل پرداختی بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی

ستون عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان پیمانی: معادل پرداختی بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان پیمانی

ستون عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان قراردادی: معادل پرداختی بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان قراردادی

ستون جمع عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان: معادل تاییدیه دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایای مستمر کارکنان

۱۳- گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی (فرم ۱۳)

این فرم به منظور ارایه اطلاعاتی در خصوص عملکرد اوراق مالی اسلامی (مانند اسناد خزانه اسلامی) برای هر نوع از اوراق در نظر گرفته شده است. برای تکمیل این فرم گزینه‌ی مربوط به نوع اوراق حسب مورد بایستی تعیین گردد.

ستون اوراق دریافتی: بر اساس تاییدیه دریافتی از خزانه

ستون اوراق واگذار شده: معین (حساب انتظامی – کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (واگذاری دارایی‌های مالی/ شماره طبقه بندی بودجه)

ستون اوراق مصرف نشده: ستون اوراق دریافتی منهای (ستون اوراق واگذار شده + ستون اوراق انتقالی)

ستون اوراق انتقالی[۱۲]: ستون اوراق دریافتی منهای (ستون اوراق واگذار شده + ستون اوراق مصرف نشده)

[۱۲] ستون اوراق انتقالی صرفا برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال اوراق مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.

پیوست ۹

دستورالعمل تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

۱- مقدمه

بر اساس آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، گروه‌های گزارشگر مکلفند صورت‌های مالی تلفیقی حسابرسی شده خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان مردادماه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. افزون بر این، مطابق ماده (۱۰) دستورالعمل اجرایی نحوه حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی موضوع بخشنامه شماره ۵۴/۲۲۳۷۳۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۴ گروه های گزارشگر مکلف به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی حداکثر تا پایان تیرماه به حسابرس منتخب هستند.

همچنین، مطابق تبصره (۵) ماده (۴) آیین نامه یادشده، فهرست گروه‌های گزارشگر و واحدهای تشکیل دهنده آن‌ها و نحوه اقدام بر اساس دستورالعملی خواهد بود که در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌شود.

۲- تعاریف

صورت‌های مالی تلفیقی: صورت‌های مالی گروه که در آن دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن به گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به یک شخصیت واحد است.

گروه: واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن.

واحد کنترل‌کننده: واحدی که یک یا چند واحد دیگر را کنترل می‌کند.

واحد تحت کنترل: واحد دیگری که توسط واحد کنترل‌کننده کنترل می‌شود.

۳- رویه اجرایی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و فهرست گروه‌های گزارشگر، واحد کنترل‌کننده بایستی صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نماید. صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی یک گروه (واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن) است که به عنوان یک واحد شناخته می‌شوند. واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل هر کدام شخصیت قانونی جداگانه‌ای دارند و دفاتر و مدارک حسابداری آن‌ها نیز مجزا از هم است. همچنین هر کدام از شخصیت‌های قانونی نیز صورت‌های مالی جداگانه تهیه می‌کنند.

برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی اقلام مشابه دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها و جریان‌های نقدی گروه، پس از انجام تعدیلات و حذف اثر معاملات و مانده‌های درون‌گروهی با هم جمع می‌شوند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه را نشان دهد. ثبت‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در دفاتر حسابداری واحدهای عضو گروه انجام نمی‌شود بلکه خارج از آن و معمولا در قالب کاربرگ‌های خاصی صورت می‌گیرد.

در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اعضای گروه به عنوان یک شخصیت واحد تلقی می‌شوند. به این دلیل برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باید کاربرگ صورت‌های مالی تلفیقی به‌منظور انجام برخی تعدیلات تهیه شود. در این کاربرگ ابتدا شرح اقلام و سپس مبلغ اقلام طبق صورت‌های مالی جداگانه واحد کنترل کننده و واحد(های) تحت کنترل درج می‌شود. در کاربرگ تلفیقی دو ستون به تعدیلات تلفیقی اختصاص می‌یابد. در این ستون‌ها اقلام صورت‌های مالی واحد کنترل کننده و واحد(های) تحت کنترل تعدیل می‌شوند و نتیجه نهایی آن (جمع اقلام با درنظر گرفتن تعدیلات) به ستون‌های آخر کاربرگ که اقلام تلفیقی است منتقل می‌شود. تاکید می‌گردد، ثبت‌های تعدیلی مربوط به حذف مانده‌های درون‌گروهی در دفاتر هیچ یک از واحدهای کنترل کننده و تحت کنترل وارد نمی‌شود و این ثبت‌ها تنها بخشی از کاربرگ تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است.

گروه ...

کاربرگ صورت‌های مالی تلفیقی

برای سال مالی منتهی به ۱۳x۱/۱۲/۲۹

عنوان حساب‌ها	صورت‌های مالی				تعدیلات تلفیقی		صورت‌های مالی تلفیقی
	واحد کنترل‌کننده	واحد تحت کنترل ۱	واحد تحت کنترل۲	...	بدهکار	بستانکار	

اقدامات ضروری برای تلفیق صورت‌های مالی گروه:

الف) اقلام مشابه دارایی، بدهی، ارزش خالص، درآمد، هزینه و جریان‌های نقدی واحد کنترل‌کننده با واحدهای تحت کنترل، ترکیب می‌شود.

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد کنترل‌کننده در هر یک از واحدهای تحت کنترل با سهم واحد کنترل‌کننده از ارزش خالص هر یک از واحدهای تحت کنترل، تهاتر (حذف) می‌شود.

پ) دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی درون‌گروهی مرتبط با معاملات بین واحدهای گروه، به‌طور کامل حذف می‌شود. سودها (مازادها) یا زیان‌ها (کسری‌ها)ی ناشی از معاملات درون‌گروهی که در دارایی‌هایی مانند موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت شناسایی شده است، به‌طور کامل حذف می‌شود. زیان‌های درون‌گروهی ممکن است نشان‌دهنده کاهش ارزشی باشد که مستلزم شناسایی در صورت‌های مالی تلفیقی است.

ثبت‌های کاربرگ تلفیق برای اقدام موضوع بند (ب):

با توجه به اینکه در دوره گذار، شرکت‌های تحت کنترل در صورت‌های مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه تعدیل‌شده اعمال حساب می‌شود، ابتدا تعدیلات لازم برای حذف آثار سرمایه‌گذاری ثبت شده در صورت‌های مالی واحد کنترل‌کننده صورت می‌پذیرد. شایان ذکر است، این تعدیلات حذفی (ثبت‌های شماره (۱) الی (۳)) در صورتی اعمال می‌شود که واحد کنترل‌کننده با استفاده از دستورالعمل سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها به شناسایی سرمایه‌گذاری‌ها به یکی از روش‌های بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی اقدام کرده باشد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/ وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**

ثبت شماره (۳): حذف مانده مطالبات مربوط به درآمد سرمایه‌گذاری در دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/ وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی [1]	**

۱- در صورتی‌که بخشی از مطالبات سود سهام سنواتی در سال جاری به خزانه واریز شود.

پس از انجام ثبت‌های فوق در کاربرگ تلفیق، سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه تعدیل شده باید به صورت زیر شناسایی شود:

ثبت شماره (۴): شناسایی سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد گزارشگر از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر تحت کنترل در ابتدای سال

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**

در صورتی که میزان خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر تحت کنترل در ابتدای سال منفی باشد، نیازی به اعمال ثبت فوق نیست.

ثبت شماره (۵): شناسایی سهم واحد گزارشگر از مازاد (سود) واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

ثبت شماره (۶): شناسایی سهم واحد گزارشگر از کسری (زیان) واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

شایان ذکر است، تعدیلات لازم بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها برمبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، با استفاده از ثبت‌های فوق اعمال می‌شود. همچنین، در روش ارزش ویژه سودها و زیان‌های ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورت‌های مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد وابسته شناسایی می‌شود. سهم واحد گزارشگر از سودها یا زیان‌های واحد وابسته که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود. این اقدام حسب مورد با انجام تعدیل در دو ثبت اخیر (ثبت‌های شماره (۵) یا (۶)) انجام می‌شود. حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و همچنین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحدسرمایه‌پذیر می‌شود. شایان ذکر است هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی دارایی‌هایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، این زیان‌ها باید توسط واحد گزارشگر به طور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازیافتنی دارایی‌های قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، واحد گزارشگر باید سهم خود از آن زیان‌ها را شناسایی کند.

ثبت شماره (۷): شناسایی افزایش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**		
		مازاد تجدید ارزیابی	**
		تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**
		تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	**

ثبت شماره (۸): شناسایی کاهش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
مازاد تجدید ارزیابی	**		
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	**		
تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

ثبت شماره (۹): شناسایی تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**

ثبت شماره (۱۰): شناسایی دریافت سود سهام از واحد سرمایه‌پذیر

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت‌های کاربرگ تلفیق برای اقدام موضوع بند (پ):

چنانچه کل گروه یک شخصیت واحد فرض شود، کلیه روابط فی‌مابین واحدهای گروه باید به‌طور کامل حذف گردد به‌طوری که در گزارشگری گروه تنها معاملات با اشخاص خارج از گروه گزارش شود. تعدیلات درون گروهی شامل حذف حساب‌های مربوط به انتقالات درون گروهی، درآمد، هزینه و سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی و حساب‌های دریافتنی و پرداختنی مربوط و ... است.

پ-۱) تعدیلات مربوط به کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
سایر درآمدها- انتقالات	**		
		سایر هزینه‌ها - انتقالات	**

کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه (موضوع ثبت شماره (۲۹-۳) و (۲۹-۴) فصل چهارم نظام) و ابلاغ وجوه سایر منابع (موضوع توضیحات ذیل ثبت شماره (۱۴) فصول دوم و چهارم نظام) مصداق دارد. ضمنا چنانچه براساس نظام حسابداری بخش عمومی از سرفصل حساب هدایا و کمک‌ها و هزینه کمک های بلاعوض در انتقالات بین اعضای گروه استفاده شده باشد، بایستی سرفصل‌های یاد شده در مقابل هم حذف شود.

شایان ذکر است چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های موضوع کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه با هم برابر نباشد، حساب‌های ثبت فوق با هم برابر نبوده و بایستی تفاوت ارزش منصفانه و دفتری دارایی مزبور به‌عنوان عامل موازنه ثبت مورد استفاده قرار گیرد. از طرفی، نحوه تعدیلات بعدی با مابه‌التفاوت ارزش منصفانه و ارزش دفتری دارایی یادشده حسب مورد مشابه بخش‌های (پ-۴)، (پ-۶) و (پ-۷) انجام خواهد شد.

پ-۲) تعدیلات مربوط به انتقال دارایی‌ها بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل دارایی‌های دریافتی و انتقالی

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌های دریافتی	**		
		دارایی‌های انتقالی	**

پ-۳) تعدیلات مربوط به رویدادهای مرتبط با تحقق منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بدهی به سایر واحدها	**		
		مطالبات از سایر واحدها	**

پ-۴) تعدیلات مربوط به خرید و فروش موجودی‌ها بین اعضای گروه

به منظور خنثی شدن تمامی آثار معاملات بین واحدهای عضو گروه، دو نوع حذف انجام می‌شود:

۱- حذف حساب‌های متقابل در معاملات درون‌گروهی شامل مانده‌های متقابل درآمد و هزینه ("هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" در برابر "درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" و "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی" در برابر "دریافتی از خزانه از محل ...") و مانده‌های متقابل ترازنامه‌ای ("حساب‌ها و اسناد دریافتنی" در برابر "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" و "پیش‌دریافت درآمد" در برابر "پیش پرداخت بابت ...")

۲- حذف سود یا زیان (مازاد یا کسری) حاصل از معاملات درون‌گروهی (این عمل تا زمان فروش موجودی‌ها به اشخاص خارج از گروه که مازاد یا کسری تحقق می‌یابد ادامه خواهد یافت.)

شایان ذکر است، ثبت‌ها با فرض بر وجود سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از مبادلات درون‌گروهی ارائه شده است. بدیهی است تجزیه و تحلیل‌ها و ثبت‌های بیان شده در مورد زیان تحقق نیافته نیز مصداق دارد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
پیش‌دریافت درآمد	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		پیش پرداخت مواد و کالا	**
		پیش‌پرداخت بابت ...	**

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه (خرید و فروش درون‌گروهی)

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
دریافتی بابت عملیات ..... / دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/ وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**

ثبت شماره (۳): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته موجودی پایان دوره

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

شایان ذکر است، چنانچه بابت انتقال موجودی‌ها بین واحدهای عضو گروه هزینه‌هایی نظیر حمل، بیمه و ... که قابل انتساب به بهای تمام شده موجودی می‌باشد، در بهای تمام شده موجودیها در صورت‌های مالی تلفیقی نیز لحاظ می‌شود و تأثیری بر سود (مازاد) تحقق نیافته ندارد. بدیهی است، در مواردی که واحد فروشنده موجودی‌ها را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، به‌منظور حذف زیان (کسری) تحقق نیافته ثبت فوق معکوس اعمال می‌شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۴): حذف شناسایی سود معوق شده سال(های) قبل در موجودی اول دوره به دلیل فروش یا مصرف موجودی‌ها در دوره(های) بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**

هنگامی که موجودی‌های اول دوره ناشی از معاملات درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار درون گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده موجودی برای گروه باشد که عبارت است بهای تمام شده تحمل شده توسط واحد فروشنده درون‌گروهی که موجودی را در ابتدا از اشخاص خارج از گروه خریداری نموده است. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. این استدلال در خصوص مصرف موجودی‌ها توسط واحد خریدار درون‌گروهی نیز مصداق دارد. هنگامی که موجودی‌های اول دوره ناشی از معاملات درون‌گروهی توسط واحد خریدار مصرف می‌شود، هزینه شناسایی شده مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار است، در حالی که هزینه گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده موجودی برای گروه باشد که عبارت است بهای تمام شده تحمل شده توسط واحد فروشنده که موجودی را در ابتدا از اشخاص خارج از گروه خریداری نموده است. بنابراین، از دیدگاه تلفیقی، هزینه‌ای که واحد خریدار در نتیجه مصرف موجودی‌ها شناسایی می‌کند باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به‌منظور شناسایی سود معوق تحقق نیافته موجودی اول دوره انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف مازاد یا کسری تحقق نیافته موجودی پایان دوره ناشی از معاملات درون‌گروهی دوره‌های قبل

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

در برخی موارد ممکن است موجودی مبادله شده بین واحدهای عضو گروه برای دو یا چند دوره مالی در انبار واحد خریدار نگهداری شود. در این‌گونه موارد، تا زمانی که موجودی به اشخاص خارج از گروه فروخته نشده یا توسط واحد خریدار درون‌گروهی به مصرف نرسیده باشد، هنگام تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، جهت تعیین بهای تمام شده موجودی برای گروه باید سود (مازاد) تحقق نیافته آن حذف شود.

پ-۵) تعدیلات مربوط به ارائه و دریافت خدمات

تعدیلات مربوط به ارائه و دریافت خدمات بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش موجودی‌ها می‌باشد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
پیش‌دریافت درآمد	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**
		پیش‌پرداخت بابت ...	**

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
دریافتی بابت عملیات ..... / دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی	**		
		هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	**
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/ وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی	**

پ-۶) تعدیلات مربوط به خرید و فروش یا معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود بین اعضای گروه

با توجه به این که سود (مازاد) یا زیان (کسری) تحقق نیافته در مورد دارایی‌های ثابت، تنها به موازات استفاده از آن توسط واحد خریدار عضو گروه (تنها در مورد دارایی‌های استهلاک‌پذیر) و یا در زمان برکناری یا فروش دارایی مربوط به اشخاص خارج از گروه تحقق می‌یابد، تعدیلات مربوط به این بخش بستگی به استهلاک پذیر بودن یا نبودن آن دارایی دارد.

پ-۶-۱) تعدیلات مربوط به خرید و فروش دارایی‌های استهلاک ناپذیر بین اعضای گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل ارزش دارایی در سال رخداد معامله

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

شایان ذکر است در مواردی که دارایی ناشی از مبادلات درون‌گروهی، در همان سال به اشخاص خارج از گروه فروخته شود، دارایی مزبور در پایان دوره در صورت‌های مالی واحدهای عضو گروه گزارش نخواهد شد و نیازی به اعمال ثبت فوق نیست. از طرفی، از آنجا که مازاد (کسری) فروش دارایی بر مبنای بهای تمام شده برای گروه درنظر گرفته می‌شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون‌گروهی با سود (زیان) و معامله برون گروهی بعدی با زیان (سود) باشد) ممکن است حساب‌های سود و زیانی (درآمد و هزینه‌ای) نیاز به تعدیل داشته باشند.

همچنین، لازم به ذکر است در مواردی که واحد فروشنده دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، باید زیان (کسری) تحقق نیافته با استفاده از حساب "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" در برابر "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" معوق شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دریافتی بابت عملیات	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی[1]	**

۱- به میزان مبلغ مورد معامله و تاییدیه دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

ثبت شماره (۵): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده سال(های) قبل در به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره(های) بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

هنگامی که دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر ناشی از معاملات درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار درون گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده برای گروه باشد. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به‌منظور شناسایی سود (مازاد)تحقق نیافته و معوق شده سال(های) قبل انجام می‌شود.

پ-۶-۲) تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک ناپذیر بین اعضای گروه

تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک ناپذیر بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش آن‌ها می‌باشد. چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا به دلیل نامشخص بودن ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده، ارزش دفتری دارایی‌های یادشده ملاک ثبت قرار گرفته باشد، سود (مازد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و در نتیجه تعدیلاتی از این بابت نیاز نیست؛ اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی‌های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتا یکی از واحدهای عضو گروه در نتیجه معاوضه با سود (مازاد) و یکی با زیان (کسری) مواجه شده است. تعدیلات لازم برای این رویداد با استفاده از ثبت‌ها و توضیحات قسمت (پ-۶-۱) انجام می‌شود. با این تفاوت که ثبت مربوط به حذف "دریافتی بابت عملیات ..." در برابر "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" اعمال نمی‌گردد.

پ-۶-۳) تعدیلات مربوط به خرید و فروش دارایی‌های استهلاک‌پذیر بین اعضای گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
		استهلاک انباشته ...	**

ثبت فوق با فرض اینکه دارایی به مبلغی بیشتر از مبلغ دفتری ولی کمتر از بهای تمام شده اولیه آن فروخته شده است. بدیهی است چنانچه، دارایی به مبلغی بیشتر از بهای تمام شده اولیه آن فروخته شود، در ثبت فوق حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" نیز بستانکار می‌شود.

شایان ذکر است در مواردی که دارایی ناشی از مبادلات درون‌گروهی، در همان سال به اشخاص خارج از گروه فروخته شود، دارایی مزبور در پایان دوره در صورت‌های مالی واحدهای عضو گروه گزارش نخواهد شد و نیازی به اعمال ثبت فوق نیست. از طرفی، از آنجا که مازاد (کسری) فروش دارایی بر مبنای بهای تمام شده برای گروه درنظر گرفته می‌شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون‌گروهی با سود (زیان) و معامله برون گروهی بعدی با زیان (سود) باشد) ممکن است حساب‌های سود و زیانی (درآمد و هزینه‌ای) نیاز به تعدیل داشته باشند.

همچنین، لازم به ذکر است در مواردی که واحد فروشنده دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، باید زیان (کسری) تحقق نیافته با استفاده از حساب‌های "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت"، "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و "استهلاک انباشته ..." معوق شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دریافتی بابت عملیات ...	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی[1]	**

۱- به میزان مبلغ مورد معامله و تاییده دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف هرگونه تفاوت استهلاک ثبت شده در دفاتر واحد خریدار ناشی از متفاوت بودن قیمت انتقالی (مورد مبادله) نسبت به مبلغ دفتری برای گروه

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

ثبت فوق تا پایان عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**		
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		استهلاک انباشته ...	**

در سال‌های بعد از رخداد معامله تا زمانی که دارایی استهلاک‌پذیر به خارج از گروه منتقل نشود، علاوه بر ثبت حذفی تعدیل استهلاک بابت تحقق بخشی از سود (مازاد) ناشی از معامله درون‌گروهی، جهت حذف سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از معامله در که مبلغ ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد خریدار قرار دارد و همچنین انعکاس مانده حساب‌های مربوط به دارایی به مبلغ دفتری آن برای گروه ثبت فوق در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۶): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده سال(های) قبل به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره(های) بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

هنگامی که دارایی‌های استهلاک‌پذیر ناشی از معاملات درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر مبلغ دفتری برای واحد خریدار درون گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر مبلغ دفتری برای گروه باشد. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل مانده سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به‌منظور شناسایی سود (مازاد) تحقق نیافته و معوق شده سال(های) قبل انجام می‌شود.

پ-۶-۴) تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک‌پذیر بین اعضای گروه

تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک پذیر بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش آن‌ها می‌باشد. چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا به دلیل نامشخص بودن ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده، ارزش دفتری دارایی‌های یادشده ملاک ثبت قرار گرفته باشد، سود (مازد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و تنها تعدیلات مربوط به استهلاک انباشته قبل از معاضه اعمال می‌شود. اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی‌های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتا یکی از واحدهای عضو گروه در نتیجه معاوضه با سود (مازاد) و یکی با زیان (کسری) مواجه شده است. تعدیلات لازم برای این رویداد با استفاده از ثبت‌ها و توضیحات قسمت (پ-۶-۳) انجام می‌شود. با این تفاوت که ثبت مربوط به حذف "دریافتی بابت عملیات ..." در برابر "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" اعمال نمی‌گردد.

پ-۷) تعدیلات مربوط به استفاده از موجودی مبادله شده بین واحدهای عضو گروه به‌عنوان دارایی ثابت در واحد خریدار

در مواردی که دارایی مورد معامله بین واحدهای عضو گروه، در واحد فروشنده به‌عنوان موجودی و در واحد خریدار به‌عنوان دارایی ثابت مورد استفاده قرار گیرد، از نظر گروه دارایی ثابت خواهد بود.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب‌ها و اسناد پرداختنی	**		
		حساب‌ها و اسناد دریافتنی	**

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

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

شایان ذکر است، چنانچه بابت انتقال موجودی‌ها بین واحدهای عضو گروه هزینه‌هایی نظیر حمل، بیمه و ... که قابل انتساب به بهای تمام شده موجودی (دارایی) می‌باشد، در بهای تمام شده دارایی در صورت‌های مالی تلفیقی نیز لحاظ می‌شود و تأثیری بر سود (مازاد) تحقق نیافته ندارد. بدیهی است، در مواردی که واحد فروشنده موجودی‌ها را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، به‌منظور حذف زیان (کسری) تحقق نیافته حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" در ثبت فوق بدهکار می‌شود و ثبت‌های تعدیلی مربوط به استهلاک و همچنین ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
دریافتی بابت عملیات ...	**		
		وجوه ارسالی بابت منابع عمومی[1]	**

۱- به میزان مبلغ مورد معامله و تاییده دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف هرگونه تفاوت استهلاک ثبت شده در دفاتر واحد خریدار ناشی از متفاوت بودن قیمت انتقالی (مورد مبادله) نسبت به بهای تمام شده برای گروه

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

ثبت فوق تا پایان عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
استهلاک انباشته ...	**		
		دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**

در سال‌های بعد از رخداد معامله تا زمانی که دارایی استهلاک‌پذیر به خارج از گروه منتقل نشود، علاوه بر ثبت حذفی تعدیل استهلاک بابت تحقق بخشی از سود (مازاد) ناشی از معامله درون‌گروهی، جهت حذف سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از معامله که در مبلغ ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد خریدار وجود دارد و همچنین انعکاس مانده حساب‌های مربوط به دارایی به مبلغ دفتری آن برای گروه، ثبت فوق در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۶): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده در سال(های) قبل به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره(های) بعد

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	**

پ-۸) تعدیلات مربوط به تنخواه‌گردان پرداخت موجود بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
حساب ها و اسناد پرداختنی	**		
		تنخواه‌گردان پرداخت بابت ...	**

ثبت شماره (۲): تعدیل حساب‌های ترازنامه‌ای

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
بانک پرداخت ...	**		
		بانک وجوه سایر منابع	**

چنانچه تنخواه‌گردان پرداخت از محل منابع عمومی یا اختصاصی انجام شود، ثبت فوق انجام می‌شود. اما چنانچه تنخواه‌گردان پرداخت از محل سایر منابع پرداخت شود اعمال ثبت بالا لازم نیست.

پ-۹) تعدیلات مربوط به اوراق تسویه خزانه صادر شده توسط واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحد

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ارزش خالص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
تسـویـه بدهی‌ها – اوراق تسویه خزانه	**		
		تسـویـه مطالبات– اوراق تسویه خزانه	**

چنانچه اسناد (اوراق) تسویه خزانه صادر شده در واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحدباشد، به میزان اوراق صادر شده ثبت فوق اعمال می‌شود.

پ-۱۰) تعدیلات بابت سرمایه‌گذاری‌های ثبت شده در طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مروبط، دارایی‌های واحدهای گزارشگر (طرح) به شرکت‌ها انتقال یافته و به‌عنوان افزایش سرمایه دولت منظور گردد، آن واحد گزارشگر، دارایی‌های انتقالی مزبور را به‌عنوان سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها اعمال حساب می‌کند. از طرفی دارایی‌های یادشده در خالص دارایی‌های شرکت‌های دولتی نیز وجود دارد. بر این اساس، به‌منظور جلوگیری از محاسبه مضاعف آن در صورت‌های مالی تلفیقی گروه گزارشگر، لازم است ثبت زیر به میزان مانده اول دوره حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌های عضو گروه اعمال شود.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ارزش خالص

بدهکار		بستانکار	
عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**		
		سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	**