

۱) آیا نرم افزار حسابداری وجود دارد که مورد تایید وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد ؟

خیر - تایید نرم افزار و رتبه بندی آنها به عهده شورای عالی انفورماتیک است و هیچ مسئولیتی در این خصوص متوجه وزارت امور اقتصادی و دارایی نمی باشد.

۲) با توجه به اینکه دستگاههای اجرایی هر یک دارای یک برنامه و سیستم حسابداری مجزا هستند لذا خواهشمند است ترتیبی اتخاذ گردد تا کلیه دستگاههای اجرایی از یک برنامه حسابداری که توسط وزارت دارایی تهیه و پشتیبانی می گردد استفاده نمایند تا بتوان در هر لحظه تغییرات را در سراسر کشور به صورت یکسان اعمال نمود. و آیا امکان این وجود دارد که اعتبار اختصاصی بابت نرم افزار به دستگاههای اجرایی توسط وزارت دارایی اختصاص یابد؟

- تهیه و پشتیبانی یک نرم افزار جامع توسط وزارت دارایی امکان پذیر نخواهد بود و بهتر است کلیه دستگاههای اجرایی با استفاده از کدینگ های پیشنهادی حسابهای کل و معین که در سایت بارگذاری شده و یا در پیوست ۳ کتاب نظام حسابداری بخش عمومی تدوین شده است استفاده نمایند و یک شرکت نرم افزاری برنامه نویسی و پشتیبانی سیستم آنها را انجام دهد.

- مکاتبه ای با روسای دستگاههای اجرایی صورت گرفته و از آنها خواسته شده است که طی انجام هماهنگی لازم با ذیحسابان، نیاز های موجود برای اجرای نظام حسابداری بخش عمومی را در اختیار آنها قرار دهند.

۳) با توجه به دوره متمم مالی ۱۳۹۳ که در تاریخ ۱۴/۰۴/۳۱ می باشد و تنظیم صورت های مالی سال

۹۳، دوره انتقال چه زمانی است . و اگر بعد از تاریخ ۱۴/۰۴/۳۱ باشد، آیا به نظر شما این مدت زمان کم

باقی مانده تا پایان سال ۹۴، راه اندازی سیستم تعهدی کافی است؟

- زمانی که واحد گزارشگر برای اولین بار نظام حسابداری بخش عمومی را مورد استفاده قرار می دهد بایستی حسب مورد ثبتهای مندرج در پیوست 1 کتاب نظام حسابداری بخش عمومی را برای انتقال حساب های گذشته به کار گیرد ضمناً منظور از دوره انتقال، انتقال سرفصل حسابها در پایان سال ۹۳ به ۹۴ می باشد. کلیه دستگاههای اجرایی ملزم به اجرای این نظام حسابداری در سال ۹۴ می باشند.

۴) در راستای امضاهای مجاز در اسناد الکترونیکی آیا از نظر قانونی ترتیبی اتخاذ گردیده است؟

- بله در درست اقدام می باشد.

۵) روش حسابداری تعهدی در کدام استان اجرا شده ؟ و با توجه به اینکه اکثر اداره ها در آمد زایی کمی دارند آیا این روش لزومی دارد که اجرا شود ؟

- در استان اصفهان در حال انجام می باشد. با توجه به بند ه ماده ۲۱۴ برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و ماده ۷۷ قانون تنظیم مقررات مالی دولت و ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) کلیه دستگاههای اجرایی مکلفند صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل های حسابداری وزارت دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه نمایند.

۶) برای شناسایی اموال و دارایی هایی مثل اموال فرهنگی و آثار باستانی که قیمتی برای آنها نمی توان در نظر گرفت چه باید کرد؟

-به طور کلی شناسایی دارایی ها بر اساس شیوه نامه تدوین توسط اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادر خواهد بود. البته الزامی به شناسایی آن دسته از دارایی ها که با تعریف دارایی های میراث ملی مندرج در استاندارد شماره ۵ با عنوان دارایی ثابت مشهود منطبق هستند نمی باشد.(مگر در شرایط خاص بر اساس بند ۷ این استاندارد)

۷)آموزش لازم به شرکت های تولید کننده نرم افزار جامع در خصوص تغییر روش و انتقال کدینگ چه زمانی انجام خواهد شد ؟

-لازم است که همکاران اداره کل تمرکز آن استان همکاری لازم را با شرکتهای نرم افزاری برای تغییر روش حسابداری از نقدی به تعهدی انجام دهند ودر این زمینه می توانند از کدینگ پیشنهادی حسابهای کل ومعین این اداره کل که در سایت بارگذاری شده و یا در پیوست ۳ کتاب نظام حسابداری بخش عمومی تدوین شده است استفاده نمایند.

۸) اقدامات اداره کل اموال دولتی وزارت دارایی در خصوص شناسایی اموال و تجهیزات دولتی چگونه خواهد بود و نحوه محاسبه هزینه استهلاک اموال به چه شکل خواهد بود؟

- تهیه شیوه نامه شناسایی دارایی ها و هزینه استهلاک (شامل زمان بندی و نرخ استهلاک) در اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار در حال انجام می باشد، پس از تهیه این شیوه نامه در سایت این اداره کل بارگذاری خواهد شد.

۹) در حسابداری تعهدی میزان یا مانده حساب هزینه شناسایی شده قابل انطباق با هزینه یا دارایی در جریان قابل درج شده در فرمهای تفریغ نخواهد بود کنترل فرم تفریغ با تراز یا صورت های مالی چگونه صورت می گیرد؟

- مانده اعتبارات هزینه مصرف شده در فرمهای تفریغ بودجه حسب مورد نشان دهنده مانده هزینه یا دارایی در جریان تراز عملیات خواهد بود.

۱۰) آیا صورتحساب های جاری و عمرانی به صورت جدا از هم تهیه می گردند یا در سیستم تعهدی به صورت تلفیقی تهیه و تنظیم می شود؟ و سیستم حسابداری تعهدی منافاتی با مهلت های مقرر در ماده واحده قانون اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی نخواهد داشت؟

- در این نظام فهرست حسابهای جاری و عمرانی مشترک می باشد و مجموعه صورت مالی واحد گزارشگر به صورت واحد تهیه واریه می شود و عملیات حسابداری در سطح حساب معین تفکیک می شود.

- طبق ماده واحده قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور برای تعهد و پرداخت هزینه های جاری و عمرانی اعم از این که از محل اعتبار عمومی و یا اختصاصی تامین شده و تا پایان سال مالی توسط خزانه داری کل در اختیار ذیحسابی دستگاههای ذیربط قرار گرفته باشند، به ترتیب برای هزینه های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان تیرماه سال بعد می باشد. بر این اساس کلیه تعهداتی که از محل منابع سال قبل در دوره متمم ایجاد و پرداخت شده است، بایستی به تاریخ پایان سال مالی قبل شناسایی گردد.

۱۱) دریافتی یا به عبارتی درآمدهای دستگاه آیا بایستی به اندازه اعتبار مصوب ثبت شود یا تخصیص اعتبار؟

- هیچ کدام به اندازه مبلغ دریافت شده از خزانه

۱۲) در خصوص واحد شدن سرفصل حسابها (به عنوان مثال پیش پرداخت ها) کنترل هزینه کرد سالجاری با اعتبارات همان سال چگونه صورت خواهد گرفت با در نظر گرفتن اینکه سرفصل پیش پرداخت عملاً در دل خود، سرفصل پیش پرداخت سنواتی، سالجاری، سایر منابع و ابلاغی رادارد؟

- با توجه به اینکه حساب کل پیش پرداخت در سطح حساب معین به پیش پرداخت بابت عملیات جاری و عمرانی و در سطح حسابهای تفضیلی به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع) سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه وردیف)/ نوع سایر منابع و فصول اعتبار هزینه تفکیک می شود، قابلیت کنترل با فرمهای تفریغ بودجه را خواهد داشت و با عنایت به اینکه مبنای تکمیل فرمهای عملکرد بودجه، حسابهای بودجه ای می باشد و عملکرد بودجه سالجاری و سالهای قبل در سطح تفضیلی حساب های بودجه ای به ترتیب با عناوین سالجاری و انتقالی شناسایی می شوند، لذا در صورت شناسایی رویدادهای مالی مرتبط با حساب های بودجه ای سالهای قبل، حسب مورد حساب های بودجه ای مربوط در سطح تفضیلی انتقالی تعدیل می گردند.

۱۲) آیا در استانداردهای حسابداری بخش عمومی در خصوص شناسایی بدهیهای احتمالی و یا ذخایر (به عنوان مثال: بدهی یا ذخیره مربوط به دعوای حقوقی و ...) اقدامی صورت گرفته است؟

- بله استاندارد شماره ۹ با عنوان ذخایر، دارایی ها و بدهی های احتمال تدوین شده و پیش نویس آن در سایت سازمان حسابرسی موجود می باشد.

۱۴) شرکت آب و فاضلاب روستایی که یک شرکت صد درصد دولتی است از دو سیستم حسابداری استفاده می کند ۱- در بخش جاری خود از سیستم حسابداری تعهدی ۲- در بخش دارایی های سرمایه ای از سیستم نقدی و برای هر کدام صورتهای مالی جداگانه تهیه و در دفاتر قانونی جداگانه ای هم ثبت میکند:

۱- با اجرایی شدن حسابداری تعهدی در دستگاهها و شرکتهای دولتی آیا در این قبیل شرکتهای سیستم حسابداری یکی می شود و نیاز به دفاتر جداگانه برای سیستم مذکور نخواهد بود و تنها یک صورت مالی تهیه خواهد شد یا خیر؟

۲- در صورتیکه جواب سوال اول مثبت باشد سیستم طرح تملک دارایی سرمایه ای دارای یک دوره ۴ ماهه متمم می باشد این موضوع (دوره مالی) در سیستم جدید چگونه خواهد بود؟

- در شرکت های دولتی با توجه به اینکه طبق مفاهیم نظری طرح تملک دارایی های سرمایه ای به تنهایی می تواند یک واحد گزارشگر محسوب گردد، تنها نظام حسابداری برای ثبت رویداد های مالی مرتبط با طرح کاربرد دارد و بخش جاری با توجه به ماهیت انتفاعی آن بایستی تابع استاندارد های بخش بازرگانی باشد.

- طبق ماده واحده قانون اصلاح مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور برای تعهد و پرداخت هزینه های جاری و عمرانی اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده و تا پایان سال مالی توسط خزانه داری کل در اختیار ذیحسابی دستگاههای ذیربط قرار گرفته باشند، به ترتیب برای هزینه

های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان تیرماه سال بعد می باشد. بر این اساس کلیه تعهداتی که از محل منابع سال قبل در دوره متمم ایجاد و پرداخت شده است، بایستی به تاریخ پایان سال مالی قبل شناسایی گردد.

۱۵) در حال حاضر در پروژه سنما دو صورتحساب تملک و جاری از دستگاهها دریافت می شود آیا در سال ۹۴ یک صورتحساب تلفیقی ارائه خواهد شد؟

در سال ۹۴ گزارشگری مالی شامل فرم های تفریغ بودجه و صورت های مالی خواهد بود. بر این اساس مشابه با سال های گذشته حسب مورد فهرست حساب به همراه صورت مغایرت به صورت ماهانه و فرم های نهایی در مواعد قانونی تهیه و از طریق سنما ارسال می گردد. ضمناً در سال ۹۴ مهلت ارسال اعتبارات جاری نیز همانند اعتبارات تملک پایان مردادماه و در مورد دانشگاهها نیز پایان شهریور ماه بوده و همراه با فرمهای نهایی، صورت های مالی طبق استاندارد های حسابداری بخش عمومی ارائه خواهد شد.

۱۶) در شرکتهای دولتی در چند سال اخیر دارایی های ثابت آنها تجدید ارزیابی شده است آیا با اجرایی شدن روش حسابداری تعهدی مجدداً نیاز به تجدید ارزیابی دارایی های ثابت وجود دارد یا خیر؟
تجدید ارزیابی مربوط به بخش جاری بوده که در دایره شمول استاندارد های حسابداری بخش عمومی قرار ندارد.

۱۷) - سازمان های که در آمد زایی ندارند به محض وصول در آمد ثبت آنها در حسابداری تعهدی چگونه صورت می گیرد ؟
- سوال غلط است.

۱۸) زمانی که هنوز دستگاه تخصیص نگرفته است و از تنخواه گردان حسابداری استفاده می کند معمولاً تا تحقق تخصیص هر پرداختی علی الحساب است در این مورد ثبت های بودجه ای آن چگونه خواهد بود ؟
- این موضوع صحت ندارد و بایستی از ثبتهای ذیل استفاده شود:

- در صورت دریافت تنخواه گردان حسابداری از خزانه :

بانک پرداخت هزینه

پیش دریافت اعتبار هزینه

-در صورتی که از محل تنخواه گردان حسابداری پرداختی انجام شود ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می شود:

اعتبار هزینه تامین شده

کنترل اعتبار هزینه

(۱۹) پس از تخصیص ،هزینه های انجام شده زمان تنخواه گردان حسابداری ،چگونه خواهد بود ؟

-در صورت دریافت تنخواه گردان حسابداری از خزانه :

بانک پرداخت هزینه

پیش دریافت اعتبار هزینه

-در صورتی که از محل تنخواه گردان حسابداری پرداختی انجام شود ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می شود:

اعتبار هزینه تامین شده

کنترل اعتبار هزینه

- به هنگام تخصیص اعتبار:

اعتبار هزینه تخصیص یافته

اعتبار هزینه

- در صورت دریافت وجه و تسویه و پابه پایی تنخواه گردان حسابداری با اعتبار تخصیص یافته:

کنترل اعتبار هزینه

اعتبار هزینه تخصیص یافته

پیش دریافت اعتبار هزینه

بانک پرداخت هزینه

دریافتی بابت عملیات جاری

۲۰) ارزش خالص به چه معناست و آیا تنها برای موازنه کردن طرفین ثبت های حسابداری بکار می رود یا خیر؟

-ارزش خالص حاصل ما به التفاوت دارایی ها و بدهی های واحد گزارشگر است. خیر معادله حسابداری در بخش عمومی به صورت دارایی = بدهی + ارزش خالص می باشد.

۲۱) وجوه مصرف نشده سنوات قبل بخشی از ارزش خالص هست اگر وجوه مصرف نشده به خزانه واریز شود آیا ارزش خالص تعدیل می شود؟

-اگر وجوه مصرف نشده طبق ثبت وجوه ارسالی بدهکار - بانک پرداخت بستانکار به خزانه واریز شود ارزش خالص کاهش می یابد و یا اگر در گزارش صورت تغییرات در وضعیت مالی وجوه ارسالی به خزانه کاهش یابد خالص تغییرات در وضعیت مالی را نیز کاهش می دهد که نهایتا در گزارش گردش حساب تغییرات در ارزش خالص، ارزش خالص در پایان سال نیز کاهش می یابد.

۲۲) در مبحث معاوضه دارایی ها دستور العمل اشاره دارد که مبنا ارزش منصفانه است و در حالت خاص ارزش دفتری دارایی قدیم است آیا برای تعیین ارزش از خدمات کارشناسان رسمی استفاده می کنیم؟

-بایستی بر اساس الزامات استاندارد شماره 5 با عنوان دارایی ثابت مشهود عمل شود.

۲۳) با توجه به دستگاههایی مثل علوم پزشکی که دارای واحد های تابعه زیادی هستند در مورد واحد های مستقل و واحد های تابعه غیر مستقل در تهیه صورت های مالی تلفیقی توضیحاتی ارائه گردد؟

-با توجه به اینکه استاندارد های حسابداری بخش عمومی تلفیقی هنوز به تصویب نرسیده است. بنابراین اظهار نظر در خصوص این موضوع موکول به تهیه آن خواهد بود.

۲۴) شهرداری های استان که اکثرا زیر ۱۰ هزار جمعیت و از نظر درآمد بسیار ضعیف هستند تا کنون در بحث ذی حساسی ها اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای، اکثرا فاقد نرم افزار بوده و به صورت دستی عمل می کنند. با توجه به بحث اعمال حسابداری تعهدی، در صورت امکان برای شهرداری ها نرم افزار مشخصی که هزینه بر نباشد ارائه فرمایند؟

- امکان تهیه و ارسال یک نرم افزار توسط وزارت دارایی برای شهرداری ها امکان پذیر نخواهد بود و بهتر است کلیه شهرداری ها با استفاده از کدینگ های پیشنهادی حسابهای کل و معین که در سایت بارگذاری شده و یا در پیوست ۳ کتاب نظام حسابداری بخش عمومی تدوین شده است عمل نمایند و یک شرکت نرم افزاری برنامه نویسی و پشتیبانی سیستم آنها را انجام دهد.

۲۵) منظور از اسناد دریافتنی در حسابداری تعهدی چیست و چگونه مورد استفاده قرار می گیرد ؟

- اسناد دریافتنی (معادل سفته و سایر وثیقه ها) حاصل از عملیات مبادله ای و غیر مبادله ای (که عملیات مذکور در استاندارد شماره ۴ و ۳ توضیح داده شده است) می باشد که معین آن شامل حسابها و اسناد دریافتنی ارزی، مطالبات بابت منابع وصولی سایر واحدها، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، حسابها و اسناد دریافتنی - اسناد هزینه وخواهی شده، حسابها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی، اسناد بابت تنخواه رد سپرده و...

۲۶) آیا تغییرات در سامانه سنما صورت گرفته و یا بعدا صورت خواهد گرفت ؟

- سرفصل حسابهای کل مطابق نظام حسابداری بخش عمومی در سامانه سنما بارگزاری خواهد شد.

۲۷) با عنایت به اینکه دارایی های ثابت در حسابداری نقدی به هزینه منظور می شود :

الف) ارزیابی دارایی ها به چه نحوی صورت می پذیرد؟

- مطابق شیوه نامه شناسایی دارایی ها که از طریق اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار ارسال خواهد شد عمل گردد.

ب) از طرفی چنانچه مالکیت دارایی های فوق با دستگاه اجرایی نباشد چگونه عمل شود؟

- موجودی ها و دارایی هایی که به صورت امانی در اختیار سایر اشخاص با رعایت ضوابط مربوط قرار می گیرد باید در حساب های واحد گزارشگر امانت دهنده به عنوان موجودی ها گزارش شود. برای شناسایی این رویداد از حساب موجودی های امانی نزد سایر اشخاص استفاده شود و این موضوع باید در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا شود. مطابق ثبت حسابداری:

شناسایی موجودی ها و اموال امانی حسب مورد در دفاتر امانت دهنده

موجودی امانی نزد سایر اشخاص - بدهکار

موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت - بستانکار

۲۸) در خصوص ثبت شماره ۱۸ اعتبارات جاری ثبت مالی خرید موجودی ها به حساب موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت منظور می شود اما ثبت بودجه ای به عنوان اعتبار مصرف شده ثبت می شود که این موضوع باعث ایجاد مغایرت در پایان هر ماه می گردد، چرا به عنوان هزینه ثبت نمی شود؟

به هنگام خرید موجودی ها:

موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت

بانک پرداخت

حساب ها واسناد پرداختنی

حساب اعتبار هزینه مصرف شده به میزان پرداخت های قطعی شناسایی می شود:

اعتبار هزینه مصرف شده

اعتبار هزینه تامین شده

موجودی هایی که از محل اعتبار هزینه خریداری می شوند عموماً ملزومات مصرفی می باشند بر این اساس به هنگام خرید از حساب بودجه ای اعتبار هزینه مصرف شده استفاده می شود. لازم به ذکر است معادل موجودی ملزومات مصرف شده، هزینه مربوط شناسایی می گردد.

۲۹) با توجه به استاندارد شماره ۵ پرداخت بابت تعمیرات، مطابق با این استاندارد تنها در بودجه عمرانی قابل شناسایی است که باید به حساب دارایی ها منظور شود. در حالی که در بودجه جاری پرداخت بابت تعمیرات مربوط به بند شماره ۱۶ استاندارد ۵ در نظر گرفته نشده است؟

- طبق بند ۱۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی معمولاً به عنوان موجودی محسوب و در زمان مصرف به عنوان هزینه شناسایی می شود. با این حال قطعات عمده آماده جایگزینی در صورتی که انتظار رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده واحد گزارشگر واقع شود به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب می شود. همچنین هرگاه قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی را تنها بتوان در ارتباط با یک قلم دارایی ثابت مشهود به کار گرفت این اقلام به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب و طی مدتی که از عمر مفید دارایی مربوط تجاوز نکند، مستهلک میشود.

۳۰) در ثبت شماره ۱-۴۳ به هنگام انتقال مانده منابع مصرف نشده سال قبل به حساب مربوطه در سال

جاری آیا حساب بانک وجوه انتقالی هزینه به صورت عملی و با مجوز خزانه افتتاح می گردد یا اینکه این حساب صرفاً یک حساب آماری می باشد؟

- در صورت وجود مجوز قانون مبنی بر انتقال مانده وجوه مصرف نشده سال های قبل به سال بعد، حساب بانک وجوه انتقالی افتتاح می گردد. (مانند ستاد کل نیروهای مسلح)

(۳۱) برای بستن سر فصل حسابها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی هزینه در پایان سال جاری چه ثبتي باید زده شود؟

- چنانچه پرداخت احکام صادره از مراجع ذی صلاح تامین نشود

ارزش خالص بدهکار

حسابها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمعی بستانکار

و در ابتدای سال بعد با معکوس نمودن ثبت فوق افتتاح می شود.

(۳۲) در مواقعی که علی الحساب پرداخت می شود به هنگام شناسایی تعهدات ناشی از دارایی در جریان تکمیل ثبت شده، مغایرت در سپرده پرداختنی و وجوه ارسالی به خزانه بابت سپرده به وجود می آید؟

- هنگام پرداخت علی الحساب ابتدا باید بدهی مربوطه شناسایی شود سپس بر ارسال سپرده پرداختنی اقدام شود.

(۳۳) با توجه به لازم الاجرا بودن سامانه ستاد (تجارت الکترونیکی دولت) در سال آینده (۹۴) و درج نحوه پرداخت توسط ذی حساب به صورت مدت دار، به نظر می رسد بین این قانون و دستورالعمل پیشنهادی ارتباطی برقرار نشده و ثبتي بابت چک های مدت دار (در جریان پرداخت) پیش بینی نشده است؟

- طبق قانون تجارت چک همان وجه نقد است و چک مدت دار وجود ندارد ولی عرفا در دادو ستد های تجاری چک های مدت دار رد و بدل می شود که در این حالت می توانیم از سرفصل اسناد پرداختنی استفاده کنیم.

(۳۴) با توجه به اینکه در پایان سال بابت هزینه های پرداخت نشده می بایست ذخیره در نظر گرفته شود، آیا این کار ایجاد تعهد زاید بر اعتبار نیست؟

_ در حسابداری تعهدی، مازاد بر اعتبار نیز می بایست ثبت شود. لازم به ذکر است تأمین اعتبار برای هزینه هایی که در مقابل ذخایر شناسایی می شوند، انجام نمی شود. در نظام حسابداری بخش عمومی در ثبت هزینه ها و شناسایی ذخیره، مازاد بر اعتبار نیز پیش بینی شده است. ولی در هنگام پرداخت باید دقت

لازم صورت پذیرد که ثبت هزینه در نظام حسابداری، مطابق با استانداردهای حسابداری انجام می شود نه بر اساس ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی. البته، ثبت اعتبار مصرف شده، مطابق با تعریف هزینه در قانون مذکور انجام می گیرد.

(۲۵) در مورد شناسایی بخشش جرایم و بدهی ها به عنوان هدایا - توضیح ذیل ثبت شماره ۱۰ (صفحه ۳۶) اظهار نظر فرمایید. همچنین ثبت اولیه شناسایی جرایم چیست؟

مطابق استاندارد شماره ۴ درآمدهای مبادله ای زمانی است که درآمد کسب می کنیم و در قبال آن مابه ازایی پرداخت می کنیم.

درآمدهای غیرمبادله ای زمانی است که درآمد کسب می کنیم ولی در قبال آن ما به ازایی پرداخت نمی کنیم مانند درآمد جرایم رانندگی نیروی انتظامی.

(۱) به هنگام دریافت هدایا و کمک های نقدی و غیرنقدی:

الف) غیر مشروط: بانک وجوه سایر منابع

دارایی به تفکیک طبقه بندی اقتصادی

هدایا و کمک ها

ب) مشروط: بانک وجوه سایر منابع

دارایی به تفکیک طبقه بندی اقتصادی

حسابها و اسناد پرداختنی

ب-۱) به هنگام مصرف هدایای مشروط بر اساس شرایط تعیین شده:

حسابها و اسناد پرداختنی

هدایا و کمک ها

۳۶) بر اساس طبقه بندی جدید هزینه ها، حقوق کارکنان قراردادی در چه فصلی اعمال می شود؟

با توجه به ماهیت آن فصل اول تحت عنوان جبران خدمات کارکنان. البته در ثبت های بودجه، فصلی که از محل آن پرداخت می شود بایستی اعمال حساب گردد که عموماً فصل ۲ است.

۳۷) در صورتی که بانک پرداخت خانه های سازمانی در سنوات گذشته دارای مانده باشد، در افتتاحیه حساب چه ثبتی اعمال می شود؟

ثبت حسابداری عملیات شامل: بانک پرداخت خانه های سازمانی **

ارزش خالص **

لازم به ذکر است که عملیات حسابداری خانه های سازمانی نبایستی دارای مانده باشد چون ماهیت درآمد - هزینه (موقت) دارند.

حساب معین بانک پرداخت خانه های سازمانی زیرمجموعه حساب کل موجودی نقدی است.

۳۸) آیا مانده اعتبار طرح تملک سال ۹۳ را می توان با عنوان مانده وجوه انتقالی به سال بعد منتقل کرد؟

در مورد انتقال مانده وجوه مصرف نشده طرحهای تملک ادامه دار (طبق بند الف تبصره ۱۹ ماده واحده قانون بودجه سال ۹۴ مکاتبه با دیوان محاسبات انجام گرفته که پس از حصول نتیجه به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ خواهد شد. ضمناً دستگاههایی که مجوز انتقال وجوه مصرف نشده را دارند لازم است مطابق نظام حسابداری بخش عمومی از سرفصل بانک پرداخت وجوه انتقالی سرمایه ای در افتتاح حسابها استفاده نمایند.

۳۹) با توجه به اینکه در طبقه بندی فصول هزینه، بیمه های تأمین اجتماعی و درمان در نظر گرفته شده ولی بیمه بازنشستگی و ایثارگری سهم دولت قید نگردیده است، در خصوص فصل و ثبت آن در حساب معین ارشاد فرمایید.

فصل ۷ و طبق طبقه بندی جدید اقتصادی هزینه ها با عنوان منافع (مزایای) اجتماعی در قسمت سایر درج می گردد.

۴۰) مدرسی که توسط سازمان نوسازی مدارس احداث و به آموزش و پرورش تحویل داده می شود، می بایست به صورت هزینه ثبت شود یا دارایی در جریان تکمیل؟
در هنگام ساخت، به عنوان دارایی در جریان تکمیل و در هنگام تحویل به آموزش و پرورش به عنوان دارایی انتقالی شناسایی می شود.

۴۱) در سیستم حسابداری قبلی، مبلغی که بابت خدمات درمانی سهم دولت به اعتبار دستگاه اضافه می شد، در اعتبار مصوب لحاظ می گردید. آیا در حسابداری تعهدی می توان اعتباری که مربوط به دستگاه نمی باشد را شناسایی و در هزینه ها ثبت نمود؟

با توجه به اینکه مربوط به بحث بودجه ای است، اشکالی ندارد. طبق دستورالعمل حقوق و مزایای ابلاغی عمل شود

۴۲) دارایی ها و بدهی های جاری و غیر جاری در کدینگ پیشنهادی، در نظر گرفته نشده است. حال آنکه در طبقه بندی حسابها دارایی های جاری و غیر جاری، هر کدام حساب هایی در سطوح حساب ها می باشند و با توجه به اینکه در ترازنامه مالی نیز به تفکیک آمده اند، به نظر می رسد که سطوح حسابها به ۱۱ مورد افزایش پیدا کند.

با توجه به اینکه اولین رقم سمت چپ کدینگ نشان دهنده شماره طبقه حساب می باشد و طبقه حساب ماهیت کلی حساب را نشان می دهد، لذا صورت وضعیت مالی تنها از سه طبقه دارایی ها (جاری و غیر جاری)، بدهی ها (جاری و غیر جاری) و ارزش خالص تشکیل گردیده و نیازی به تفکیک جاری و غیرجاری با توجه به طبقه مشترکشان نمی باشد. ضمناً با توجه به اینکه لازم است خروجی دستگاه اجرایی با ورودی اطلاعات وزارت دارایی در سامانه سنما هماهنگ باشد، لذا بهتر است که از کدینگ های پیشنهادی مندرج در پیوست شماره ۳ نظام مذکور استفاده شود. ضمناً از طریق طبقه بندی حساب ها در صورت وضعیت مالی امکان تفکیک دارایی ها و بدهی های جاری و غیرجاری وجود خواهد داشت.

۴۳) در حساب رد وجوه سپرده کسری ایجاد شده که چندین سال است در سر فصل کسری ابوابجمعی سپرده اعمال شده است. در این خصوص اعلام نظر فرمایید.

سر فصل کسری ابوابجمعی حساب سپرده کاربردی ندارد و می بایست کسری مذکور سریعتر تعیین تکلیف شود و تا آن زمان به عنوان حساب ها و اسناد دریافتنی اعمال گردد.

۴۴) در خصوص ثبت افتتاحیه خزانه تمرکز وجوه خانه های سازمانی راهنمایی فرمایید.

در خصوص خانه های سازمانی، بایستی بانک مربوطه به همراه پیش پرداخت در مقابل ارزش خالص افتتاح شود و علی الحساب نیز در مقابل ذخیره مربوط. (پیوست شماره ۱ نظام حسابداری بخش عمومی)

(۴۵) در خصوص سپرده های دادگستری که به نظر غیر مبادله ای است، ثبت حسابداری چگونه اعمال می شود؟

مبادله ای و غیر مبادله ای بودن، مربوط به درآمدها است. بدهی هایی که در روال عادی ایجاد می شود، همگی مبادله ای هستند لذا عملیات حسابداری وجوه سپرده در سرفصل حساب کل تحت عنوان عملیات مبادله ای لحاظ گردیده است.

(۴۶) با توجه به اینکه برای گروه بازنشستگان سرفصلی در نظر گرفته نشده، لطفاً برای ثبت پرداخت حقوق بازنشستگان در سند افتتاحیه راهنمایی فرمایید.

اصولاً این حسابها دارای مانده نیست ولی در صورت وجوه مانده بانک پرداخت مربوط و در مقابل حسابها و اسناد پرداختنی افتتاح خواهد شد.

(۴۷) برای سند پرداخت حقوق بازنشستگان در حساب کل موجودی نقد، چه حساب معینی را انتخاب نماییم؟

در صورت داشتن حساب بانک پرداخت حقوق بازنشستگان لازم است در حساب معین از بانک وجوه سایر منابع استفاده شود و در سطح تفصیلی با توجه به مشخصات حساب بانکی تفکیک گردد. در غیر اینصورت از حساب بانک مربوط حسب مورد استفاده می شود.

(۴۸) آیا نیازی به ارایه صورتهای مالی به صورت ماهانه نیست؟ آیا ماده (۹۵) قانون محاسبات عمومی در نظام حسابداری بخش عمومی جایگاهی ندارد؟ کدام یک از صورت های مالی را می توان ماهانه ارسال نمود؟

تکالیف مندرج در ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور کما فی السابق می بایست اعمال گردد و مدارک ملزم به صورتحساب حسابهای ماهانه عبارتند از تراز آزمایشی و صورت مغایرت بانکی بانکهای مورد استفاده و بر اساس سرفصلهای تعهدی بایستی تهیه و ارسال گردد. علی ایحال صورت های مالی به صورت سالیانه همراه با فرم های نهایی تملک دارایی سرمایه ای ارائه می گردد.



(۱) نحوه شناسایی و مصرف موجودی مواد و کالا در اعتبارات سرمایه ای چگونه است؟

موجودی‌ها به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که:

الف) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛

ب) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

پ) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد؛ یا

ت) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

(لازم به ذکر است در استاندارد مصوب شماره (۶) با عنوان موجودیها، توضیحات کاملی در مورد موجودیها ارائه شده است.)

به هنگام خرید موجودی از محل اعتبار سرمایه ای، برخلاف موجودی های خریداری شده از محل اعتبار هزینه از حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی استفاده می شود. بدیهی است، زمانی که موجودی ها در پروژه یا طرحی به مصرف برسند، از حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای مصرف شده استفاده خواهد شد.

موجودی ها طبق طبقه بندی اقتصادی دولت (بدهکار)**

بانک پرداخت سرمایه ای (بستانکار)**

بانک پرداخت سرمایه ای ابلاغی (بستانکار)**

بانک پرداخت سرمایه ای اختصاصی (بستانکار)**

بانک وجوه سایر منابع (بستانکار)**

حساب ها و اسناد پرداختنی (بستانکار)**

اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت ای غیر قطعی (بدهکار)**

اعتبار سرمایه ای تامین شده (بستانکار)**

به هنگام خرید موجودی از محل اعتبار سرمایه ای، برخلاف موجودی های خریداری شده از محل اعتبار هزینه از حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی استفاده می شود. بدیهی است، زمانی که موجودی ها در پروژه یا طرحی به مصرف برسند، از حساب بودجه ای اعتبار سرمایه ای مصرف شده استفاده خواهد شد.

ثبت فوق بابت خرید موجودی مواد و ملزومات، مصالح پای کار و سایر اقلام موضوع فصل چهار طبقه بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای دولت (تغییر در موجودی انبار)، در دفاتر اعمال حساب می گردد. در ضمن بهای تمام شده موجودی هایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود. همچنین بهای تمام شده موجودی ها باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد گزارشگر در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است. مخارج خرید شامل بهای خرید و هرگونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می شود. در ضمن مشخص کردن مالکیت موجودی ها برای تعیین مقادیر واقعی موجودی لازم است و مالکیت موجودی کالاهای در راه تابع مقررات مربوط به قرارداد خرید از جمله فوب، سی اف و ... خواهد بود. کالاهای امانی نیز جزء موجودی امانت گیرنده نمی باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارایه شده است.

۲) گامهای اجرایی در پیاده سازی نظام حسابداری بخش عمومی چیست؟ کدام مراحل مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و کدامیک مربوط به دستگاه اجرایی است؟

دستورالعمل حسابداری تعهدی در مجموعه ای با عنوان نظام حسابداری بخش عمومی توسط وزارت متبوع تهیه و تدوین و در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور به تایید دیوان محاسبات رسیده است. کدینگ های پیشنهادی حسابهای کل و معین در پیوست (۳) نظام مزبور ارائه گردیده و دستگاه اجرایی می بایست نرم افزار مورد استفاده دستگاه را ارتقا داده و یا از نرم افزار جدیدی بدین منظور استفاده نماید و کدینگ های اشاره شده را در نرم افزار مذکور پیش بینی کنند به نحوی که خروجی اطلاعات دستگاه بایستی با ورودی اطلاعات وزارت متبوع هماهنگ شود.

۳) در سال ۹۴ تفریغ بودجه نقدی است یا تعهدی؟

چون بودجه کل کشور به صورت نقدی تهیه شده پس تفریغ بودجه سال ۹۴ نیز بصورت نقدی ارائه خواهد شد و به همین دلیل ثبتهای پیش بینی شده در نظام حسابداری بخش عمومی به دو بخش ثبت های بودجه ای و ثبت های مالی تقسیم بندی شده است و فرمهای عملکرد در سال ۹۴ نیز همانند سالهای قبل بر اساس ثبتهای بودجه ای تکمیل و ارائه خواهد شد.

۴) آیا وزارت دارایی اسناد و مدارکی که در روش تعهدی باید ضمیمه صورتهای مالی شود را به صورت مدون تهیه و به دستگاه های اجرایی ابلاغ میکند؟

طبق مواد (۹۴) و (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور برای ایجاد وحدت رویه در نظارت قبل از خرج تعیین اسناد و مدارک همراه حساب برعهده دیوان محاسبات کشور می باشد و مطابق ماده (۳۹) قانون دیوان محاسبات کشور نسخه اول صورتحساب همراه با اصل اسناد و مدارک بایستی به دیوان محاسبات و نسخه دوم بدون ضمیمه کردن اسناد و مدارک به نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می کند به آن وزارت ارسال می شود.

۵) آیا دانشگاهها نیز مانند سایر دستگاه های اجرایی ملزم به اجرای نظام حسابداری بخش عمومی هستند یا نه؟

بله. طبق مفاد بند (ه) ماده (۲۱۴) برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، ماده (۷۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، بند (د) تبصره (۲۰) لایحه بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور و ماده (۲۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی ۲ کلیه دستگاههای اجرایی مکلفند از ابتدای سال ۱۳۹۴ صورتهای مالی خود را بر اساس حسابداری تعهدی تهیه نمایند.

۶) برای تجدید ارزیابی دارایی ها از کارشناس رسمی استفاده شود یا کارشناس دستگاه ؟

از کارشناس دستگاه استفاده شود و برای شناسایی دارایی ها، هزینه استهلاک و تجدید ارزیابی دارایی ها بایستی طبق شیوه نامه ای که از طرف اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار تهیه خواهد شد اقدام گردد.

1) به هنگام پرداخت علی الحساب طبق شرایط عمومی پیمان معادل خالص پرداختی علی الحساب ثبت میکنیم و معادل کسورات دارایی در جریان تکمیل ثبت می‌زنیم، در صورتی که کسورات به عهده پیمانکار می‌باشد. لطفاً بفرمایید در این حالت نحوه کسر علی الحساب چگونه می‌باشد؟ به نظر می‌رسد در این صورت فقط معادل خالص پرداختی از پیمانکار کسر می‌شود.

برخلاف برداشت شما معادل مجموع خالص پرداختی و کسورات مربوط، علی الحساب شناسایی می‌شود. ضمناً دارایی در جریان تکمیل برای صورت وضعیت ارسالی در مقابل حسابها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌گردد.

2) نظر دیوان محاسبات این است که در سال 94 همزمان بایستی روش تعهدی و قدیم اجرا گردد. آیا این عمل بایستی صورت پذیرد یا خیر؟

دستگاههای اجرایی الزامی برای اجرای موازی ندارند و بایستی از نظام حسابداری بخش عمومی به منظور گزارشگری مالی و بودجه ای واحدهای گزارشگر استفاده شود. لازم به ذکر است اطلاعات مربوط به فرمهای عملکرد نیز از حسابهای بودجه ای این نظام قابل تکمیل می‌باشد.

3) در خصوص نحوه اعمال حساب کمک زیان دریافتی شرکتها که در بخش انتفاعی از خزانه وجه و کمک دریافت می‌نمایند و نحوه گزارشگری آن توضیح بفرمایید؟

به دلیل اینکه بابت کمک زیان دریافتی اعلامیه تخصیص صادر می‌شود، ثبتهای مربوط به گزارشگری به شرح ذیل می‌باشد:

اعتبار هزینه تخصیص یافته **

اعتبار هزینه **

اعتبار هزینه تامین شده **

اعتبار هزینه تخصیص یافته **

بانک پرداخت هزینه **

دریافتی بابت عملیات جاری **

4) سایر منابع ثبت بودجه ای ندارد مگر سایر منابع در موافقتنامه ها و توسط خزانه صورت نمی‌گیرد؟ آیا این امر با الزام اجرای حسابداری تعهدی مبنی بر شفاف سازی مغایرت ندارد و دلایل لازم مبنی بر عدم ثبت بودجه را بفرمایید؟

سرفصل حسابهای بودجه ای مربوط به اعتباراتی است که از محل منابع عمومی و اختصاصی در قانون بودجه کل کشور درج شده است و لذا نیازی به ثبت بودجه ای برای سایر منابع وجود ندارد. همچنین مورد استفاده سرفصل های بودجه ای، استخراج اطلاعات مورد نیاز برای صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و کنترل های بودجه ای می‌باشد.

5) با عنایت به رویکرد دولت در زمینه تامین مالی جهت اجرای پروژه های عمرانی از اعتبارات ردیف دولتی به سایر منابع (فاینانسهای داخلی و خارجی) اسناد خزانه اسلامی و غیره، خواهشمند است توضیحاتی در خصوص ثبت در دفاتر داده شود.

بحث اسناد خزانه اسلامی موضوع جدیدی است که سازو کار آن برای دیوان محاسبات ارسال شده است، به محض تایید دیوان دستور العمل آن ابلاغ می گردد.

1-6) آیا در این سیستم جهت سرفصل های حسابداری اوراق صکوک و اسناد خزانه اسلامی پیش بینی هایی صورت گرفته با توجه به اینکه در تمامی ابلاغیه های اسناد خزانه اسلامی و صکوک ذکر می شود که دستورالعمل حسابداری به زودی ابلاغ می گردد.

بحث اسناد خزانه اسلامی موضوع جدیدی است که سازو کار آن برای دیوان محاسبات ارسال شده است، به محض تایید دیوان دستور العمل آن ابلاغ می گردد.

2-6) در خصوص انتشار اوراق مشارکت الزام داریم که حسابداری ویژه ای جهت این اوراق و همچنین حساب و کتاب جداگانه ای و صورت مالی جداگانه ای جهت ارائه به امین طرح و محاسبه سود قطعی جهت پرداخت تفاوت قطعیت با علی الحساب داشته باشیم آیا پیش بینی در این خصوص صورت گرفته است؟
در صفحه 130 کتاب نظام حسابداری بخش عمومی (مندرج در پورتال) سازو کار مربوط به ثبت و اعمال حسابهای مربوط به اوراق مشارکت لحاظ شده است. همچنین واحد گزارشگر می تواند برای تهیه گزارشهای داخلی خود از حسابهای انتظامی و یا تفصیلی علاوه بر موارد مندرج در این نظام استفاده نماید ولی نباید در صورت های مالی و فهرست حساب ارسالی به مراجع ذیربط منعکس نماید.

7) در صورت اتمام پروژه و یا طرح می بایست به حساب دارایی های شرکت به حساب بهره بردار در بخش جاری منتقل شود؟ آیا ثبت حسابداری مربوطه در دستورالعمل لحاظ شده است؟

بله در صورتی که بهره بردار دارایی شناسایی شده واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از تحویل دارایی مزبور به واحد گزارشگر بهره بردار با رعایت مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجری با توجه به مدارک مزبور دارایی یاد شده را با ثبت ذیل از حسابهای خود خارج می نماید.

دارایی های انتقالی**

دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت**

واحد گزارشگر بهره بردار با توجه به مدارک مربوط ، دارایی های دریافتی را به شرح زیر در حساب ها و دفاتر مالی منعکس می نماید.

دارایی ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت **

دارایی های دریافتی **

8-1) نظر به اینکه در ثبت کسری ابواب جمعی بدهکار و بانک بستانکار می شود . در پایان دوره مالی بانک مانده بستانکار پیدا می کند، در این خصوص توضیح فرماید.

ثبت حسابداری اشاره شده بابت کسری ابوابجمعی برداشتی اشتباه است . در هنگام برداشت بعد از مهلت قانونی، ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح بدهکار و بانک مربوطه بستانکار می شود و سرفصل انتظامی ، حساب انتظامی - کسری ابوابجمعی برداشتی بدهکار و طرف حساب انتظامی - کسری ابوابجمعی برداشتی بستانکار می شود . ضمناً از ماهیت رویداد مالی مشخص است که یک کسری در حساب بانک ، ایجاد شده است.

8-2) کسری ابواب جمعی در خصوص طرحهای خاتمه یافته به چه نحوه عمل گردد؟

همان سرفصل هایی که برای بقیه موارد در نظام حسابداری بخش عمومی به آن اشاره شده است برای طرح های خاتمه یافته نیز استفاده می گردد. در ضمن تا زمانیکه طرح های مورد اشاره رفع وخواهی نگردد قابل انتقال برای بهره برداری نیستند.

9-1) ثبت اموال در حسابداری تعهدی تملک به چه صورتی می باشد؟

به طور کلی شناسایی دارایی ها بر اساس شیوه نامه تدوین توسط اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادر خواهد بود.

9-2) کدام کدهای (حسابهای) بودجه ای دائمی و کدام موقت می باشد؟

حساب های بودجه ای؛ شامل حساب هایی است که به منظور کنترل های بودجه ای و تهیه فرم های عملکرد نگهداری و در صورت انتقال به سال بعد، با عنوان انتقالی گزارش می شوند. سرفصل های حسابداری مربوط به حسابهای بودجه ای موفتی است مگر اینکه سرفصل های مالی مرتبط با آن به سال بعد انتقال یابد. که در این صورت سرفصل بودجه ای مربوط نیز قابل انتقال به سال بعد با پسوند انتقالی در سطح تفصیلی می باشد.

9-3) یک نمونه از ثبت برگشت وجه به حساب درآمده و یک نمونه غیر درآمد مثال زده شود. (سوال مبهم است)

10) در طرحهای تملک دارائی های سرمایه ای طرح هایی که منجر به ایجاد دارایی فیزیکی نمی شوند (طرح مطالعاتی) آیا تفکیک آنها به دارایی در جریان تکمیل یا حساب هزینه ، دستورالعمل خاص دارد یا بر اساس تشخیص واحد گزارشگر باشد؟

در صورتی که مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی های سرمایه ای انجام شود و منجر به ایجاد یک قلم دارایی معین منطبق با تعریف استانداردهای حسابداری بخش عمومی نگردد (اعتبار تملک داراییهای سرمایه ای با ماهیت هزینه) مخارج یاد شده رابه عنوان هزینه شناسایی می نماید.

11) آیا امکان تهیه صورتهای مالی واحد و تلفیقی جاری و طرحهای عمرانی با این روش وجود دارد یا خیر؟

بله پیش بینی صورتهای مالی ترکیبی منابع داخلی و بودجه ای در این سیستم وجود دارد و ساز و کار آن تسهیل شده است. در این نظام فهرست حسابهای جاری و عمرانی مشترک می باشد و مجموعه صورت مالی واحد گزارشگر به صورت واحد تهیه واریه می شود و عملیات حسابداری در سطح حساب معین تفکیک می شود. در شرکت های دولتی با توجه به اینکه طبق مفاهیم نظری طرح تملک دارایی های سرمایه ای به تنهایی می تواند یک واحد گزارشگر محسوب گردد، تنها نظام حسابداری برای ثبت رویداد های مالی مرتبط با طرح کاربرد دارد و بخش جاری با توجه به ماهیت انتفاعی آن بایستی تابع استاندارد های بخش بازرگانی باشد.

12) لطفاً در مورد مازاد تعهد بیشتر توضیح داده شود.

طبق بند (و) ماده (224) قانون بر نامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، کلیه اعتبارات هزینه ای و تملک دارایی های سرمایه ای و مالی و کمک ها و سایر اعتبارات و ردیف های مندرج در جداول قوانین بودجه سنواتی، بر اساس مفاد موافقت نامه های متبادله دستگاه با سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار قابل تعهد، پرداخت و هزینه می باشد. با این وجود، چنانچه تعهدی مازاد بر حدود تعیین شده ایجاد گردد، ضروری است این تعهدات در مقابل حساب ذخیره هزینه های تحقق یافته شناسایی شوند، بدیهی است برای این گونه تعهدات امکان تامین اعتبار وجود ندارد.

13) در مورد نحوه ثبت و شناسایی صورت وضعیت های هزینه شده بیش از اعتبار مصوب توضیح فرمایید.

وجودی مواد و کالا **

داراییهای ثابت مشهود و نامشهود **

حسابها و اسناد پرداختنی **

چنانچه حسابها و اسناد پرداختنی تا پایان دوره مالی تأمین و پرداخت نشود بایستی به حساب ذخیره مربوط منظور شود.

1-14) آیا سال مالی 12/28 می باشد یا همچنان 4/31 است؟

سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می شود. طبق ماده واحده قانون اصلاح مواد (63) و (64) قانون محاسبات عمومی کشور، مهلت تعهد و پرداخت هزینه های جاری و عمرانی (سرمایه گذاری ثابت) اعم از این که از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تأمین شده و تا پایان سال مالی توسط خزانه داری کل در اختیار

ذیحسابی دستگاههای ذیربط قرار گرفته باشند، به ترتیب برای هزینه های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان تیرماه سال بعد می باشد. بر این اساس کلیه تعهداتی که از محل منابع سال قبل در دوره متمم ایجاد و پرداخت شده است، بایستی به تاریخ پایان سال مالی قبل شناسایی گردد.

2-14) مانده بودجه عمومی و صندوق توسعه (مهار آبهای زیرزمینی) به سال بعد منتقل می شود یا خیر؟
در صورت وجود مجوز، وجوه مصرف نشده به سال بعد انتقال داده می شود. به طور کلی این موارد در حیطه نظام حسابداری بخش عمومی قرار ندارد.

3-14) در خصوص وضعیت های منفی چگونه در سیستم تعهدی ثبت می شود؟ (سوال مبهم است)
اینکه منظور از وضعیت منفی چیست اگر منظور صورت وضعیت مالی منفی واحد گزارشگر باشد که در آن ارزش خالص کاهش می یابد، مشکلی ندارد
اما اگر منظور منفی بودن صورت وضعیت پرداختی به پیمانکار باشد بایستی طلب واحد با سرفصل حسابها و اسناد دریافتی شناسایی شود.

15- چرا سازمان امور اقتصادی و دارایی، مالیات و عوارض ارزش افزوده طرح های عمرانی غیرانتفاعی را به شرکت های آب منطقه ای پرداخت نمی کند؟ اخیراً "طرح های عمرانی انتفاعی" را پذیرفته اند.
این سوال به نظام حسابداری تعهدی بخش عمومی مربوط نمی باشد.

16- چرا در هنگام پرداخت علی الحساب، فقط معادل خالص علی الحساب ثبت می شود؟
برداشت شما از ثبت مربوطه اشتباه می باشد. معادل ناخالص، علی الحساب ثبت می شود ولی وجه پرداختی خالص می باشد.

17- مفهوم صورت تغییرات در وضعیت مالی برای بخش حسابداری سرمایه ای چیست؟
احتمال دارد دارایی هایی با ماهیت هزینه ایجاد گردد و همچنین وجوه ارسالی به خزانه با توجه به برگشتی های وجوه ارسالی به خزانه با توجه به برگشتی های وجوه مصرف نشده که می بایست همچنین درآمدهای وصولی و ارسالی در صورت تغییرات مالی افشا گردد.

18- آیا حسابداری بهای تمام شده همزمان با حسابداری تعهدی ارائه می شود یا به بعد موکول می شود؟
پیاده سازی نظام حسابداری عمومی، بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه ها، فعالیتها، خدمات و محصولات در راستای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد را فراهم می کند. پیش بینی ساز و کار حسابداری بهای تمام شده با سازمان مدیریت می باشد و در تبصره ذیل بند یک ماده (26) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) به آن اشاره شده است.

19- آیا از علی الحساب پرداختی بایستی تمام کسورات قانونی کسر گردد یا به هنگام تسویه آن و منظور کردن به حساب کار در جریان ساخت؟

بله ، به اندازه کل مبلغ علی الحساب پرداختی می بایست تمام انواع کسورات از صورت وضعیت کسر گردد.

1-20) در خصوص تکمیل فرم تفریغ بودجه پرداختهای غیر قطعی سنواتی چگونه باید عمل نماییم؟

با عنایت به این که مبنای تکمیل فرم های عملکرد بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد واحد گزارشگر حساب های بودجه ای می باشد و عملکرد بودجه ای سال جاری و سال های قبل در سطح تفصیلی حساب های بودجه ای به ترتیب با عناوین سال جاری و انتقالی شناسایی می شوند لذا در صورت شناسایی رویدادهای مالی مرتبط با حساب های بودجه ای سال های قبل حسب مورد حساب های بودجه ای مربوط در سطح تفصیلی انتقالی تعدیل می گردند.

2-20) آیا نقدینگی که از محل اعتبارات (به عنوان مثال 94) در حساب تا 94/12/29 موجود است باید کامل هزینه گردد و یا امکان انتقال آن و هزینه آن در سال بعد (95) وجود دارد؟

طبق ماده واحده قانون اصلاح مواد (63) و (64) قانون محاسبات عمومی کشور امکان مصرف وجوه در دوره متمم یعنی برای طرح های تملک دارائیهای سرمایه ای تا پایان تیرماه وجود دارد همچنین با عنایت به قسمت اخیر حکم ماده (16) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (2) مانده مصرف نشده طرح های پایان نیافته به سال بعد منتقل می شود که سازوکار اجرایی آن متعاقباً اعلام می گردد.

3-20) در نسبت هایی که در حسابداری نقدی انجام می پذیرد مرحله اول ثبت موافقتنامه، تخصیص دریافتی و... آیا در تعهدی ثبت مطالبات (اسنادی از پیمانکاران و مشاوران) که از سالهای گذشته نزد ذیحسابی موجود می باشد، اقدام اولیه برای ثبت می باشد و این ثبت ها چگونه خواهد بود؟ آیا کسورات شناسایی می گردد؟ وضعیت مالیات بر ارزش افزوده چه خواهد بود؟
آن بخش از بدهی هایی که تاکنون شناسایی شده بایستی بر اساس شرایط انتقال، منتقل گردد.

ارزش خالص **

حسابها و اسناد پرداختی **

در مورد بدهی هایی که تاکنون شناسایی نشده است می بایست طبق شیوه نامه بدهی که توسط اداره بدهی ها و تعهدات دولت تهیه می گردد اقدام نمایند. سرفصل های مربوط به مالیات بر ارزش افزوده در بخش 13 فصل 7 نظام حسابداری بخش عمومی توضیح داده شده است.

1. در صورت تغییرات در وضعیت مالی، منظور از "وجوه ارسالی به خزانه" همان وجوه مصرف نشده می باشد یا جمع "وجوه مصرف نشده" و "درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت"؟

وجوه ارسالی به خزانه طبق نظام حسابداری بخش عمومی شامل حساب های وجوه ارسالی بابت منابع عمومی ، وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی و وجوه ارسالی بابت منابع خانه های سازمانی می باشد که طبق دستور العمل های حسابداری دولتی به ترتیب با سر فصل های (درآمد عمومی ارسالی ، واگذاری دارایی های مالی ارسالی و واگذاری دارایی های سرمایه ای ارسالی)، (درآمد اختصاصی ارسالی و واگذاری دارایی سرمایه ای اختصاصی ارسالی) و (خزانه تمرکز وجوه درآمد خانه های سازمانی) مطابقت میکند .

2. چنانچه دستگاه های اجرایی در سیستم حسابداری بخش عمومی ملزم به ارائه صورت های مالی میان دوره ایی یا ماهانه (مانند سیستم فعلی) باشند، با توجه به اینکه علی الحساب (جاری / تملک) یک حساب موقت محسوب و در پایان سال با حساب ذخیره علی الحساب / تعدیلات سنواتی حسب مورد بسته می شود، به چه صورت مانده علی الحساب خود را در صورتهای مالی میان دوره ایی باید گزارش کنند؟

با توجه به اینکه علی الحساب یک حساب دائمی می باشد، در هنگام بستن حساب علی الحساب در پایان سال ثبت ذیل اعمال می شود :

ذخیره علی الحساب بابت عملیات ... بدهکار
علی الحساب بابت عملیات ... بستانکار
بودجه اعتبار ... بدهکار
اعتبار ... بابت پرداخت های غیر قطعی بستانکار

بدیهی است ثبت های افتتاح حساب به شرح ذیل می باشد :

علی الحساب بابت عملیات ... بدهکار
ذخیره علی الحساب بابت عملیات ... بستانکار
اعتبار ... بابت پرداخت های غیر قطعی بدهکار
بودجه اعتبار .. بستانکار

بدیهی است سرفصل علی الحساب در تراز آزمایشی ماهانه منعکس می گردد .

3. با توجه به اینکه وجوه مصرف نشده اعتبارات هزینه‌ای (جاری) در دستگاه‌های اجرایی که ملزم به واریز وجوه مصرف نشده خود به خزانه هستند بعد از اتمام دوره مالی و بعد از استخراج صورتهای مالی، به خزانه واریز می‌شود، "مانده وجوه ارسالی به خزانه" موجود در صورت تغییرات در وضعیت مالی، چگونه و به چه استنادی باید ثبت شود؟

وجوه ارسالی به خزانه در دوره مربوط (10 روز اول اردی بهشت) واریز می‌گردد و بایستی در صورتهای مالی سال بعد اعمال حساب شود، ثبت حسابداری به هنگام واریز منابع عمومی به حساب خزانه :

وجوه ارسالی بابت منابع عمومی بدهکار

بانک ... بستانکار

4. در صورت مقایسه بودجه و عملکرد، با عنایت به اینکه سیستم بودجه نقدی می‌باشد، تشریح فرمایید آیا "مصارف" و "وجوه دریافتی از طرف دولت" به صورت نقدی گزارش می‌گردد یا تعهدی؟

صورت مقایسه بودجه و عملکرد کلاً به صورت نقدی است. یعنی بودجه که نقدی و عملکرد هم بایستی بر مبنای قابل مقایسه ارائه شود که آن هم با توجه به ثبت‌های بودجه‌ای نقدی است.

5. چنانچه برخی از دستگاه‌های متولی وصول درآمد (اداره کل امور مالیاتی) حسب مورد، ناگزیر به تقسیط مالیات و بدهی مودیان و ارباب رجوع خود بوده و از آنان چک بانکی مدت‌دار اخذ نمایند، با توجه به اینکه طبق قانون تجارت، چک ولو مدت‌دار در حکم وجه محسوب می‌شود، آیا هنگام وقوع این حالت، استفاده از حساب "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" صحیح است یا خیر؟

بهتر است با وجود قانون تجارت از حسابها و اسناد در یافتنی استفاده شود. البته در صورت استفاده از بانک نیز صورت مغایرت بایستی تعدیل شود.

6. در فصل دوم دستورالعمل، موضوع حسابداری حقوق مزایای مستمر کارکنان (ثبت شماره 3) کل پرداخت‌های دستگاه اجرایی از جمله "جریمه غیبت و کسری کارکنان" به حساب هزینه گرفته و به حساب اعتبار هزینه مصرف شده افزوده می‌شود. در صورتی این مبالغ جزئی از درآمدهای دولت محسوب و جوه حاصل از آن به خزانه واریز می‌شود. لطفاً توضیح فرمایید آیا صحیح است وجوه ارسالی به خزانه حاصل از غیبت و کسری کار کارکنان به حساب هزینه منظور و به اعتبار هزینه مصرف شده گرفته شود؟

این موضوع با توجه به قانون تدوین شده است. البته همانطور که ذکر نمودید این وجوه با تعریف درآمد و هزینه کاملاً منطبق نیست ولی با توجه به بحث اهمیت در کلیت صورت های مالی مشکلی را ایجاد نمی کند

7. در دستورالعمل موجود، برای کنترل قراردادهای دستگاه های اجرایی ثبت حسابداری پیش بینی نشده است، آیا لزوم آن احساس نمی گردد؟

به طور کلی حساب ها با توجه به نیازهای اطلاعاتی (صورت های مالی و فرم های تفریغ) تدوین شده است. با این وجود استفاده از ثبت های انتظامی طبق بند 12 اصول و مفروضات بلا مانع می باشد و دستگاه های اجرایی می توانند به صورت آماری این سرفصل را در حساب های تفصیلی خود نگهداری نمایند.

8. در خصوص تاریخ تهیه صورتهای مالی با توجه به وجود دوره ی متمم (یک ماهه جاری و چهار ماهه تملک دارایی های سرمایه ای) و همچنین لزوم ارائه یک صورت مالی سالانه برای هر دو گروه حساب، توضیح فرمایید اسناد حسابداری که در دوره متمم صادر می شود به چه تاریخ ثبت می گردد؟

اسناد حسابداری در پایان دوره مالی (28 اسفند) ثبت می شود هر چند اسناد مالی به تاریخ روز است.

9. در این دستورالعمل، در خصوص عملیات حسابداری عاملین ذی حساب اشاره ای نشده است و ثبت حسابداری پیش بینی نگردیده است، توضیح فرمایید آیا برای اعمال موضوع فوق، از حساب تنخواه گردان پرداخت استفاده می شود یا خیر؟ در غیر این صورت به چه شیوه ای باید عمل شود؟

دهنده تنخواه گردان از ثبت تنخواه گردان استفاده می کند و گیرنده از حساب ها و اسناد پرداختنی که ثبت آن در نظام موجود است. (ثبت های شماره 20، 16، 8 کتاب نظام حسابداری بخش عمومی، فصل دوم (حسابداری عملیات جاری))

10. چنانچه یک پرداخت غیر قطعی به کسری ابواب جمعی تبدیل گردد (ثبت های شماره 26 و 27 عملیات جاری)، با توجه به اینکه تنخواه گردان پرداخت بستانکار می شود، آیا حساب اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی باید مستهلک گردد یا خیر؟

خیر، تازمانی که سرفصل حساب کسری ابواب جمعی رفع نگردیده است اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی بستانکار نمی گردد.

11. با توجه به اینکه شرکت‌های دولتی و تعدادی از نهادهای عمومی غیردولتی دو نوع حساب دارند (اعتبارات دولتی و منابع داخلی)، با اجرای حسابداری تعهدی به چه صورت عمل می‌شود، آیا فقط صورت‌های مالی حاصل از صرف اعتبارات دولتی را به دارایی ارائه می‌دهند؟

فعلاً بله در قانون برنامه ششم اصلاح در نظر گرفته شده است .

12. در خصوص ثبت شماره 11 بخش دوم دستورالعمل (عملیات جاری) موضوع سایر منابع، آیا منظور از سایر منابع که خزانه تامین و پرداخت می‌کند، سایر منابع تامین اعتبار دولت، موضوع ماده 12 قانون محاسبات عمومی است یا خیر؟ ماده فوق صراحت دارد به این موضوع، که این منبع تامین اعتبار جز درآمد دولت محسوب نمی‌شود در حالی که در دستورالعمل به حساب "سایر درآمدها" منظور شده است.

خیر، مثلاً 2 درصد مازاد درآمد نفتی در سنوات قبل، درآمد دولت نیست، سایر درآمد واحد گزارشگر است .

13. در صورت تغییرات در وضعیت مالی، پیشنهاد می‌شود در قسمت اول عنوان "درآمدها" و قسمت دوم "هزینه‌ها" به ترتیب به اصطلاحات "منابع" و "مصارف" تغییر یابد.

با مبنای حسابداری تعهدی در تضاد است .

14. هنگام پرداخت علی‌الحساب (جاری / تملک) فقط کسورات مربوط به مبالغی که نقداً به عنوان علی‌الحساب پرداخت می‌شود محاسبه می‌گردد یا کسورات کل صورت وضعیت ارائه شده؟ (تا سپس کسورات مربوط به علی-الحساب به حسابهای مربوطه ارسال و کسورات مربوط به تعهدات پرداخت نشده تا زمان پرداخت در حساب کسورات پرداختنی باقی بماند)

فقط کسورات مربوط به مبالغی که نقداً به عنوان علی‌الحساب پرداخت می‌گردد محاسبه می‌شود . پرداخت کسورات علی‌الحساب (بیمه، مالیات، سپرده و...) بایستی در حساب بودجه ای با عنوان اعتبار سرمایه ای بابت پرداخت های غیر قطعی شناسایی شود .

15. طبق قانون محاسبات عمومی کشور و شرایط عمومی پیمان، علی‌الحساب زمانی پرداخت می‌شود که اسناد و مدارک ناقص باشد یا برای ادای تعهدات تخصیص کافی وجود نداشته باشد. با توجه به توضیحات فوق چنانچه اسناد و مدارک کافی نباشد آیا میتوان تعهدات را بطور کامل شناسایی نمود؟

خیر، طبق ماده 29 قانون محاسبات عمومی کشور علی‌الحساب شناسایی می‌شود .

16. آیا برای احکام صادره از مراجع ذیصلاح با عنایت به این موضوع که ممکن است دستگاه اجرایی اعتبار کافی برای پرداخت احکام اجرایی نداشته باشد، وجود حسابی تحت عنوان "ذخیره احکام صادره" ضروری نمی‌باشد؟ در صورت منفی بودن جواب آیا می‌بایست برای این موضوع از حساب "ذخیره هزینه‌های پرداخت نشده" استفاده نمود؟

در نسخه نهایی حساب ذخیره احکام در نظر گرفته شده است. (سرفصل حساب کل سایر بدهی‌های جاری)

17. چنانچه بر اثر برداشت از حسابهای بانکی بدون اطلاع، دستگاههای اجرایی ملزم به ثبت حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب جمع برداشتی" باشند، با توجه عدم همخوانی مانده بانک و مانده حساب تخصیص اعتبار در این صورت، به چه شیوه‌ای باید حساب "اعتبار تخصیص یافته" تعدیل گردد تا با مانده بانک برابر شود؟ (ثبت بودجه‌ایی چگونه است؟)

در نسخه نهایی اصلاح شده است.

18. در ثبت شماره 31 حسابداری عملیات جاری "تامین منابع لازم برای رفع کسری ابواب جمعی برداشتی" چرا ثبت بودجه‌ای پیش بینی نشده است؟

چون ثبت‌ها مشابه ثبت‌های بودجه‌ای است که قبلاً عنوان شده است. ثبت اعتبار تامین شده و بعد برگشت آن به اعتبار مصرف شده الزامی است.

19. ذخیره حساب پایان خدمت کارکنان چگونه محاسبه می‌شود؟ آیا هر سال با احکام جدید محاسبه و مابه‌التفاوت آن با احکام سال گذشته در حساب ذخیره پایان خدمت آن سال ثبت می‌گردد؟ بله

آخرین حکم *سنوات

20. لطفاً توضیح فرمایید حساب تعدیلات سنواتی با توجه به اینکه معین حساب "ارزش خالص پایان دوره" می‌باشد یک حساب دائمی است یا موقت؟ همچنین مانده حساب تعدیلات سنواتی که در سال جاری ایجاد می‌شود چرا در بستن حساب‌ها اشاره‌ای نشده است؟

حساب موقت است.

21. هنگام واریز وجوه مصرف نشده به خزانه، حساب "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" ایجاد می‌شود چرا در بستن حساب‌ها به بستن آن اشاره نشده است؟ (این حساب با چه حسابی بسته می‌شود؟)

این حساب سالانه موقت است و بایستی با حساب های موقت بسته شود. مسلماً این حساب در مقابل دریافتی بابت اعتبارات یا درآمد اختصاصی (در خصوص واریز وجوه مصرف نشده) یا درآمد در مورد درآمدهای واریزی قرار خواهد گرفت.

22. چنانچه یک دستگاه اجرایی هنگام معاوضه دارایی ها سرک نقدی دریافت نماید، آیا سرک دریافت شده لزوماً باید به حساب های خزانه واریز شود یا خیر؟ در صورت مثبت بودن جواب توضیح فرمایید به حساب درآمد متفرقه منظور می شود یا حساب واگذاری دارایی های سرمایه ای؟

بایستی واریز شود. درآمد متفرقه محسوب می شود.



۱) به منظور ثبت پرداختهای غیرقطعی (شامل پیش پرداخت، تنخواه گردان پرداخت و...) ابتدا سرفصل اعتبار سرمایه‌ای / هزینه ای تأمین شده بدهکار می شود و اعتبار تخصیص یافته بستانکار و پس از ثبت مالی رویداد دوباره اعتبار تأمین شده بابت پرداخت غیرقطعی بدهکار می شود و اعتبار تأمین شده بستانکار.

قطعا ما از قبل می دانیم که پرداخت ما قطعی است یا غیرقطعی بنابراین آیا بهتر نیست از ابتدا به منظور پرداختهای غیرقطعی، سرفصل اعتبار سرمایه ای / هزینه ای تأمین شده بابت پرداخت غیرقطعی بدهکار شود و با توجه به محل تأمین اعتبار که تنخواه گردان حسابداری است یا اعتبارات اختصاص یافته سرفصل بستانکار مناسب انتخاب شود و از یک ثبت زاید جلوگیری شود. نظر جنابعالی در این خصوص چیست؟

پاسخ: براساس ماده (۵۲) قانون محاسبات عمومی کشور، تأمین اعتبار به عنوان یکی از مراحل خرج، مجزا از فرآیند پرداخت می باشد. بنابراین ممکن است مرحله تأمین اعتبار و پرداخت همزمان نباشد. از سوی دیگر مطابق بند (د) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، تعهد، پرداخت و هزینه و مصرف باید در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار باشد. لذا حساب اعتبار هزینه / سرمایه ای تأمین شده به منظور کنترل اعتبار هزینه / سرمایه ای تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می شود. و از آنجا که تأمین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می باشد، بدیهی است انجام ثبت مربوطه قبل از هر رویداد مالی مرتبط الزامی می باشد.

۲) با توجه به اینکه در صورت تغییرات در وضعیت مالی درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت به صورت تعهدی صورت گرفته است چه توجیهی دارد که وجوه ارسالی به خزانه (که دارای ماهیت نقدی است) با یکدیگر تنها تر شوند؟
پاسخ: اصلاح صورت های مالی بخش عمومی در دستور کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی قرار گرفته که این موضوع نیز یکی از موارد اصلاحی محسوب می شود.

۳) ملاک محاسبه زمان (سنوات) در پرداخت اوراق مربوط به جبران کاهش قدرت خرید اوراق چگونه است، اگر این اوراق قبل از پایان کار پروژه به دستگاه واگذار شود و قرار به پرداخت (ارائه) آن به پیمانکار باشد بدون توجه زمان ارائه جهت محاسبه زمان شروع و خاتمه پروژه در نظر گرفته می شود یا زمان ارائه اوراق، ملاک محاسبه قرار می گیرد؟

پاسخ: به موجب مصوبه شماره ۹۴۱۴۱/ت/۵۵۴۵۵ هـ مورخ ۱۳۹۷/۷/۱۷ هیات محترم وزیران بازه زمانی محاسبه حفظ قدرت خرید متناسب شرایط قرارداد فی مابین و از زمان اتمام مهلت درج شده در قراردادها برای پرداخت مطالبات با مسئولیت و تایید رئیس دستگاه اجرایی / مقام مجاز از جانب وی (موضوع ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور - مصوب ۱۳۶۶ -)، آغاز شده و پایان آن تاریخ سررسید اسناد خزانه اسلامی می باشد.

در خصوص سایر مواردی که فاقد قرارداد بوده و یا در قراردادهای مربوط بازه زمانی مشخصی برای آن تعیین نشده است، بازه زمانی محاسبه حفظ قدرت خرید از زمان صدور حواله برای هریک از صورت وضعیتها یا صورتحسابهای صادره طلبکاران توسط رئیس دستگاه اجرایی / مقام مجاز از جانب وی، تا تاریخ سررسید اسناد خزانه اسلامی می باشد. در صورتی که بازه زمانی محاسبه حفظ قدرت خرید، کمتر یا بیشتر از یکسال سپری شده باشند با همان نرخ ذکر شده متناسب دوره زمانی (روزشمار) به مبلغ بدهی مسجل اضافه می شود.

۴) زمان ایجاد هزینه‌ها اعم از جاری یا تملک، زمانی که پیش پرداخت قبلاً پرداخت شده است ثبت زیر اعمال شده:

/هزینه / دارایی در جریان

حسابها و اسناد پرداختنی

/حسابها و اسناد پرداختنی

پیش پرداخت

....

.....

بانک پرداخت

با عنایت به اینکه حسابها و اسناد پرداختنی بیانگر مبلغ قابل پرداخت می باشد به نظر می رسد بهتر بود ثبت زیر اعمال می گردید:

/هزینه / دارایی در جریان

پیش پرداخت

حسابها و اسناد پرداختنی

پاسخ: مطابق فصل دوم و چهارم از نسخه سال ۱۳۹۷ نظام حسابداری بخش عمومی ابلاغی طی بخشنامه شماره ۵۴/۴۹۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۱/۲۱، هزینه/دارایی در جریان تکمیل در مقابل حسابها و اسناد پرداختنی و پیش پرداخت اعمال حساب می شود.

۵) در سرفصل درآمدها، زمان دریافت "پیش دریافت‌ها" بانک پیش دریافت بدهکار می گردد. با توجه به اینکه عملاً بانک پیش دریافت وجود ندارد هدف از کاربرد این سرفصل چه بوده است؟

پاسخ: در صورتیکه واحد گزارشگر مبالغی را پیش از احراز شرایط شناخت درآمد دریافت نماید، وجوه دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می شود و تا حصول شرایط شناخت در حساب بانک ذریعته ثبت می گردد. بدیهی است با توجه به اینکه برخی واحدهای گزارشگر از لحاظ قانونی مجاز به دریافت این وجوه پیش از تحقق درآمد مزبور می باشند و حساب مشخصی در این خصوص تعیین گردیده است، لذا استفاده از سرفصل بانک پیش دریافت ضروری می باشد.

۶) زمانی که اسناد خزانه اسلامی بابت مطالبات و صورت وضعیت های طلبکاران (پیمانکاران) پرداخت می شود جهت واگذاری اسناد خزانه برای سپرده حسن انجام کار چه ثبتی باید انجام شود؟

پاسخ: به ثبت های ۴، ۵ و ۶ حسابداری اسناد خزانه اسلامی موضوع بخش دهم از حسابداری موارد خاص نظام حسابداری بخش عمومی مراجعه شود.

۷) با توجه به اینکه سرفصل دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته دریافتی بابت عملیات جاری/سرمایه ای در دوره متمم در صورت تغییرات در وضعیت مالی لحاظ گردیده است و با عنایت به اینکه این منابع و همچنین مخارج

انجام شده از محل این منابع عملاً مربوط به بودجه سال قبل می باشد پیشنهاد می گردد این چنین درآمدها و هزینه از صورت مالی مزبور حذف و به صورت حساب گردش حساب تغییرات در ارزش خالص منتقل گردد.

پاسخ: بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره (۱) واحد های گزارشگر می بایست صورت های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه نمایند و معاملات و سایر رویداد های مالی را در زمان وقوع شناسایی نمایند که در این خصوص دوره بودجه ای هیچ نقشی در خصوص شناخت یا عدم شناخت رویداد های مزبور ندارد. لازم به ذکر است در مبنای تعهدی هیچ گونه تفاوتی از لحاظ ماهیت بین سرفصل حساب دریافتی بابت عملیات جاری/ سرمایه ای و سرفصل حساب دریافتی بابت عملیات جاری/ سرمایه ای در دوره متمم در زمان شناسایی وجود ندارد.

۸) صورت مقایسه بودجه و عملکرد در قسمت عنوان گزارش "برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند" تغییر کند به " برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند و دوره متمم تا...."

پاسخ: اصلاح صورت های مالی بخش عمومی در دستور کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی قرار گرفته که این موضوع نیز مد نظر قرار می باشد. ضمناً لایحه ای بر ای اصلاح دوره بودجه ای و انطباق آن با سال مالی تهیه شده که از طریق مبادی ذیربط در حال پیگیری می باشد.

۹) در فصل ۳ - حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان، با توجه به اینکه وجوه مربوط به پس انداز کارکنان سهم دولت در اعتبارات دستگاه اجرایی دیده نمی شود، تبعاً به عنوان هزینه دستگاه اجرایی (ثبت شماره ۳ فصل ۳ دستورالعمل) قابل ثبت نمی باشد.

لطفاً بفرمایید این وجوه چگونه در حساب دستگاه اجرایی ثبت و اعمال حساب می شود؟

پاسخ: فصل سوم از نظام حسابداری بخش عمومی مربوط به حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان می باشد و با عنایت به اینکه اعتبار مزبور (سهم دولت) در اعتبار "سایر" واحد های گزارشگر پیش بینی می شود لذا اعمال حساب رویداد مذکور بر اساس ثبت های حسابداری این فصل نبوده و واحد های گزارشگر می بایست ثبت حسابداری مربوط به این رویداد را مطابق فصل ۲ نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر خود اعمال حساب نمایند. علی ایحال پرداخت های مربوط به پس انداز کارکنان (سهم دولت) نیز بر اساس استاندارد های حسابداری بخش عمومی به عنوان هزینه واحد گزارشگر شناسایی می شود.

۱۰) در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - بخش ویژگی های کیفی، اصل احتیاط بحثی نشده است، در حالیکه در استانداردهای حسابداری به طور ضمنی از این اصل استفاده شده است (قائده اصل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش)

پاسخ: در فصل سوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی با اهداف عمومی، برای واحد های عمومی که تحت عنوان ویژگی های کیفی توسط هیات تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) اولین بار در ژانویه ۲۰۱۳ منتشر شده، نیز به همین شکل عمل شده است.

(۱۱) در خصوص شناسایی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول:

مسئولیت وصول صحیح درآمدها بر عهده رئیس دستگاه اجرایی می باشد (ماده ۳۷ ق.م.ع) مجوز قانونی برای ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و ایجاد هزینه در ثبت های مالی نداریم؟

پاسخ: ثبت های حسابداری مربوطه نافی مسئولیت رئیس دستگاه اجرایی در این خصوص نمی باشد و صرفا به منظور نحوه شناسایی رویداد های مزبور در این خصوص و در چهارچوب استانداردهای حسابداری بخش عمومی به واحد های گزارشگر ابلاغ شده است. ضمنا مجوز قانونی اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) می باشد.

(۱۲) وجه افتراق در فرم ها و سرفصل های حساب

۱-۱۲) در برخی اوقات جهت پیش بینی ماهیت حساب و مصارف انجام شده با نوع اعتبار متفاوت است به عنوان مثال برخی از هزینه های انجام شده در دارایی در جریان در قالب هزینه شناسایی می گردد. این موضوع در فرم های تفریغ و ماهیت جابجایی درج نمی گردد.

پاسخ: نظام حسابداری بخش عمومی باید به گونه ای طراحی شود که امکان اجرای قوانین و مقررات را به همراه استانداردهای حسابداری بخش عمومی فراهم نماید. براین اساس ثبت های بودجه ای نشان دهنده الزامات مربوط به تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و ثبت های مالی در برگیرنده الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. لازم به ذکر است، فرم های عملکرد صرفا به منظور گزارش عملکرد بودجه ای تهیه و تکمیل می شود و هیچگونه ارتباطی با ماهیت و پرداخت ها ندارند (از منظر استانداردهای حسابداری: دارایی یا هزینه). همچنین در خصوص این موضوع می بایست ضمن اعمال ثبت های مالی صحیح و منطبق با استاندارد ها و نظام حسابداری بخش عمومی، موارد مربوط در یادداشت های توضیحی افشاء گردد.

۲-۱۲) بحث حسابداری قیر در برخی واحدهای استانی علی رغم ابلاغ دستورالعمل ذیربط و ساز و کار ابلاغ اعتبار موضوع ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور، در تراز استانها ثبت نمی گردد. این در حالی است که موضوع مشابه در سایر واحدها توسط استانها اعمال حساب می گردد.

پاسخ: کلیه دستگاه های اجرایی دریافت کننده قیر یارانه ای می یابست مطابق دستورالعمل حسابداری موضوع بخش هشتم از حسابداری موارد خاص نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری واگذاری و استفاده از قیر یارانه ای نیز عمل نمایند.

۱۳) در خصوص درآمدهایی که دستگاه استانی، درآمد دارای ردیف متعلق به سایر واحدهای گزارشگری مثل وزارت متبوع خود را وصول می کند و حساب بانک رابطی هم برایش تعریف نشده است ثبت حسابداری به چه نحو خواهد بود؟

پاسخ: ثبت های ۱۰ و ۱۱ فصل پنجم نظام حسابداری بخش عمومی تحت عنوان حسابداری درآمدها قابل استفاده برای دستگاههایی است که بر اساس قوانین و مقررات مربوط دارای حساب رابط درآمدهای در این خصوص

می باشند لذا واحدهای گزارشگری که فاقد حساب های مزبور می باشند می توانند هنگام شناسایی درآمد از سرفصل حساب ها و اسناد دریافتنی در مقابل حساب بدهی به سایر واحدها استفاده نمایند و به هنگام واریز وجوه به حساب مرکز این ثبت را معکوس نمایند. به علاوه با عنایت به بند (۹) قواعد کاربردی مدرج در فصل (۱) نظام حسابداری بخش عمومی برای تهیه گزارش های داخلی و اعمال کنترل های لازم از حساب های انتظامی دیگری علاوه بر موارد مندرج در نظام حسابداری بخش عمومی استفاده نمایند.

۱۴) در بند (۵۳) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۱) و بند (۶۳) همان استاندارد (شماره (۱)) حداقل اقلام مندرج در صورت وضعیت مالی عنوان شده است.

سوال: آیا اگر واحد گزارشگری در هر کدام از سرفصل های ذیل فاقد گردش، مانده یا عملکرد باشد، بایستی آن را در صورت وضعیت مالی ارایه نماید؟

پاسخ: مطابق بند ۵۳ و ۶۳ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱) تحت عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی، اطلاعاتی که در صورت وضعیت مالی یا صورت تغییرات در وضعیت مالی ارائه می شود باید حداقل حاوی اقلام مندرج در بندهای ذکر شده باشد. لذا اقلام دارای گردش و مانده و همچنین اقلام فاقد گردش اما دارای مانده باید در صورت های مالی گزارش شود. لازم به ذکر است بر اساس فرمت مورد استفاده در بخش عمومی در رویه دریافت حساب ها در "سناما" که به صورت واحد برای تمام دستگاه های اجرایی پیش بینی شده است این اقلام با مانده صفر نیز منعکس می شوند.

۱۵) با توجه به بند (۳۳) استاندارد شماره (۳) درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله ای که بیان می دارد واحدهای گزارشگری که به نمایندگی از طرف دولت یا شهرداری درآمد وصول می نمایند نباید درآمد مزبور را در دفاتر خود شناسایی کنند.

سوال: آیا کلیه درآمدهای عمومی که از طرف دولت توسط واحد گزارشگر وصول می شود درآمد دولت است یا واحد گزارشگر؟

پاسخ: با عنایت به بند (۳۳) استاندارد حسابداری شماره (۳) بخش عمومی با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات)، مالیات تنها برای دولت و شهرداریها درآمد تلقی می شود. واحد گزارشگری که به نمایندگی از طرف دولت یا شهرداریها مالیات را وصول می کند (مانند سازمان امور مالیاتی کشور یا گمرک جمهوری اسلامی ایران)، از این بابت درآمد شناسایی نمی کند و درآمد مزبور به نمایندگی از دولت توسط واحد های ذیربط در دفاتر مالی گزارش می گردد. لازم به ذکر است نحوه گزارشگری این موضوع در صورت های مالی در دستور کار کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی قرار گرفته است.

۱۶) برای بند (م) ماده واحده قانون اصلاح قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور در خصوص استفاده از اوراق خزانه اسلامی برای «تملک اراضی»، دستورالعمل و نحوه ثبت حسابداری آن ارایه نشده است؟

پاسخ: به دستورالعمل حسابداری موضوع بخش دهم از حسابداری موارد خاص نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری اسناد خزانه اسلامی مراجعه شود.

۱۷) در فصل ششم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری "وجوه سپرده" ثبت شماره (۹) رویدادهای مالی مربوط به ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان:

۱۷-۱) با توجه به ثبت شماره (۱-۹) در صورتی که هزینه عیب و نقص ناشی از کار پیمانکار بیش از میزان سپرده پیمانکار نزد کارفرما شناسایی گردد (عدم کفایت میزان سپرده) برای مازاد آن، ثبت مربوطه پیشنهاد نشده است؟
پاسخ: ثبت حسابداری مندرج در بند ۱-۹ فصل ششم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری وجوه سپرده، با فرض کفایت میزان سپرده برای رفع عیب و نقص ناشی از کار پیمانکار پیش بینی شده است. بدیهی است چنانچه سپرده پیمانکار جهت رفع نقایص مزبور کافی نباشد واحد گزارشگری بایست به منظوری جلوگیری از ضایع شدن حق دولت در این خصوص بر اساس قوانین و مقررات مربوط اقدامات لازم را به عمل آورده و نسبت به شناسایی مابه التفاوت به عنوان مطالبات در دفاتر خود اقدام نماید.

۱۷-۲) به هنگام رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار ثبت شماره (۳-۹) حساب معین "حسابها و اسناد پرداختنی" بستانکار گردیده، آیا این حساب بیانگر مازاد بر ضبط سپرده پیمانکار می باشد که به تناسب آن دارایی در جریان تکمیل، شناسایی شده است؟
پاسخ: خیر، سرفصل حساب ها و اسناد پرداختنی مندرج در بند ۳-۹، مرتبط با شناسایی تعهدات ایجاد شده مربوط به رفع عیب و نقص ناشی از عدم ایفای تعهد پیمانکار می باشد.

۱۸) در صورت تغییرات در وضعیت مالی، دریافتی از محل اعتبارات تخصص یافته به عنوان درآمد تلقی شده، در حالیکه در دستورالعمل حسابداری تعهدی در بخش اعتبارات و درآمدها، به عنوان سرفصل درآمدی تعریف نشده و در پایان سال مالی در زمان بستن حسابها، ثبتی بابت احتساب آن به حساب درآمد معرفی نگردیده است، همچنین در استانداردهای حسابداری بخش عمومی به عنوان مصادیق درآمدی ذکر نگردیده، که در این رابطه پیشنهاد می گردد اصلاحات و توضیحات لازم در دستورالعمل حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی اعمال گردد.
پاسخ: بنابر تعریف ارایه شده در استانداردهای حسابداری بخش عمومی، درآمد عبارت است از افزایش در دارایی، کاهش در بدهی یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می شود. بر این اساس سرفصل دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته در فهرست حساب های مندرج در نظام حسابداری بخش عمومی، زیرمجموعه درآمدها لحاظ شده و در صورت مالی اشاره شده نیز به عنوان درآمد گزارش می شود.

۱۹) بهتر است چالش بین موضوع غیرقانونی بودن تعهد مازاد بر اعتبار بر اساس قوانین مرتبط و امکان ایجاد ذخیره مطابق دستورالعمل حسابداری تعهدی برطرف گردد زیرا این دو موضوع با هم در تضاد و تناقض می باشند بطوریکه از یک طرف امکان ایجاد ذخیره برای هزینه های تحقق یافته فاقد اعتبار بر اساس دستورالعمل حسابداری تعهدی وجود دارد از طرف دیگر بر اساس مفاد ۹۲ و ۹۳ قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین مرتبط تعهد مازاد بر اعتبار فاقد

وجاهت قانونی بوده و همچنین تعهد در حد تخصیص و اعتبار مطرح می شود که بهتر است در این زمینه قوانین موضوعه مرتبط اصلاح شده و از حالت تخلف خارج گردد و مراتب امر بصورت ضعف کنترل داخلی مطرح گردیده و یا دلایل انحراف از بودجه توسط دستگاه های ذیربط در یادداشتهای پیوست صورتهای مالی گزارش گردد. (بند ۴ قواعد کاربردی)

پاسخ: لازم به ذکر است با ایجاد سامانه کنترل تعهدات موضوع ماده (۵) آیین نامه اجرایی بند (ت) ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه مصوب هیات محترم وزیران این مشکل تا اندازه زیادی مرتفع خواهد شد. با این وجود، ثبت های حسابداری مندرج در نظام حسابداری بخش عمومی بر اساس قوانین و مقررات مربوط و در قالب استاندارد های حسابداری بخش عمومی و به منظور شناسایی و اعمال حساب رویداد های مالی در واحد های گزارشگر پیش بینی شده است و مجوزی برای پرداخت های اشاره شده نبوده و صرفا به منظور شفافیت گزارشگری در صورت های مالی می باشد.

۲۰) در فصل دوم بخش عملیات حسابداری جاری ثبتهای شماره ۱۸ و ۱۹ برای ثبت متقابل موجودی و هزینه (طرف بستانکار آن) حساب بانک و تنخواه گردان پرداخت را هم میتوان اضافه نمود زیرا هنگام شناسایی و ثبت هزینه و موجودی ممکن هست علاوه بر شناسایی بدهی و تسویه از محل پیش پرداخت، ممکن است بخشی بصورت پرداخت نقدی باشد.

پاسخ: ثبت های شماره ۱۸ و ۱۹ فصل دوم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری عملیات جاری صرفا جهت شناسایی موجودی ها و هزینه به صورت تعهدی (غیر نقدی) پیش بینی شده است. بدیهی است در موارد مزبور و به هنگام پرداخت نقدی حساب بانک مربوط بستانکار می گردد. لازم به ذکر است به هنگام شناسایی هزینه ها و موجودی ها از محل تنخواه گردان پرداخت واگذار شده به عاملین ذیحساب، واحد های گزارشگر می بایست رویداد های مربوط را مطابق ثبت شماره ۲۴ فصل اشاره شده در دفاتر خود اعمال حساب نمایند.

۲۱) در فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری عملیات سرمایه ای ثبتهای شماره ۲۰ و ۲۱، برای ثبت متقابل موجودی، دارایی در جریان تکمیل و دارایی ها، حساب بانک و تنخواه گردان پرداخت را هم می توان اضافه نمود زیرا هنگام شناسایی و ثبت موجودی، دارایی در جریان تکمیل و دارایی ها، علاوه بر شناسایی و تسویه از محل پیش پرداخت، ممکن است بخشی بصورت پرداخت نقدی باشد.

پاسخ: ثبت های شماره ۲۰ و ۲۱ فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان حسابداری عملیات سرمایه ای صرفا جهت شناسایی موجودی ها و دارایی در جریان به صورت تعهدی (غیر نقدی) پیش بینی شده است. بدیهی است در موارد مزبور و به هنگام پرداخت نقدی حساب بانک مربوط بستانکار می گردد. لازم به ذکر است به هنگام شناسایی دارایی در جریان و موجودی ها از محل تنخواه گردان پرداخت واگذار شده به عاملین ذیحساب، واحد های گزارشگر می بایست رویداد های مربوط را مطابق ثبت شماره ۳۴ فصل اشاره شده در دفاتر خود اعمال حساب نمایند.

۲۲) برای ثبت متقابل موجودی به هنگام تحصیل ماشین آلات خدماتی و عمرانی (ثبت شماره ۴) در بخش دستورالعمل حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور می توان از سرفصل بانک در قسمت بستانکار استفاده نمود؟

پاسخ: با عنایت به توضیحات ذیل ثبت شماره (۴) بخش ۲۹ فصل ۷ موارد خاص نظام حسابداری بخش عمومی با عنوان دستورالعمل حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور، رویدادهای مربوط به تسویه بدهی های مربوط می بایست بر اساس ثبت های مندرج در فصل چهارم نظام حسابداری بخش عمومی در دفاتر واحد گزارشگر اعمال حساب گردد. بنابراین می توان از سرفصل بانک استفاده نمود.

