



خزانه داری کل کشور



جمهوری اسلامی ایران
وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره: ۵۴ / ۱۴۰۹۸

تاریخ: ۱۴۰۲/۰۱/۳۰

پیوست: دارد

بسمه تعالی

ذیحسابی و اداره کل امور مالی

اداره کل امور مالی

ذیحسابی

امور مالی

سلطان علی محمد

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور، به پیوست فایل "نسخه سال ۱۴۰۲ نظام حسابداری بخش عمومی" که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین شده و طی نامه شماره ۴۰۰۰۰/۳۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۲ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده است، برای اجرا ابلاغ می شود.

سید رحمت ا...ا کرمی
خزانه دار کل کشور



نظام حسابداری بخش عمومی

(نسخه سال ۱۴۰۲)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرست مطالب :

۱	کلیات	فصل ۱
۲۴	مسابرداری عملیات جاری	فصل ۲
۵۵	مسابرداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان	فصل ۳
۶۰	مسابرداری عملیات سرمایه‌ای	فصل ۴
۹۸	مسابرداری درآمدها	فصل ۵
۱۰۹	مسابرداری وجوه سپرده	فصل ۶
۱۱۴	مسابرداری موارد فاص	فصل ۷
۲۸۰	نمونه فرم قابل قبول و مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی	پیوست ۱
۲۸۳	کدینگ مساب‌های کل و معین	پیوست ۲
۲۹۰	یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و امد گزارشگر نمونه	پیوست ۳
۳۴۵	شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذفایر و بدهی‌های اتمالی	پیوست ۴
۳۸۱	نمونه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دایمی، واگذاری و مناسبه استهلاک دارایی‌های دولت	پیوست ۵
۳۹۶	مسابرداری عاملین ذیمسب	پیوست ۶
۴۲۷	نقشه راه اجرای کامل مسابرداری تعهدی	پیوست ۷
۴۳۴	نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت‌مسب نهایی اعتبارات هزینه و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و راهنمای تکمیل فرم‌های بودجه‌ای و کنترل آن با تراز مسب‌ها	پیوست ۸
۴۹۸	دستورالعمل مسابرداری تهیه صورت‌های مالی تلفیقی	پیوست ۹

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 صورت‌های مالی نیز مبتنی بر این مفاهیم و استانداردها خواهد بود.

اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه به شرح زیر 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 فوق‌الذکر ضروری است. مجموعه حاضر تنها بخشی از نظام حسابداری بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

مفاهیم و تعاریف

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

الف- تعاریف

- ۱) **مبنای تعهدی:** مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابد. عناصر شناسایی شده بر اساس مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها هستند.
- ۲) **سال مالی:** یکسال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه هر سال آغاز و به پایان اسفند ماه همان سال ختم می‌شود.
- ۳) **دارایی:** منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی باشد.
- ۴) **بدهی:** تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منابع 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 چارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کند. هدف استانداردهای مذکور تعیین مبنای آرایه 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 آرایه 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) صورت تغییرات در ارزش خالص؛

۴) صورت مقایسه بودجه و عملکرد و

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

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

واحد گزارشگر نمونه
صورت وضعیت مالی
در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	(تجدید ارائه شده) ۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها
میلیون ریال	میلیون ریال		میلیون ریال	میلیون ریال		
			بدهی‌ها و ارزش خالص			دارایی‌های جاری
			بدهی‌های جاری			موجودی نقد
.....		پرداختنی‌ها	.....		سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت
.....		تسهیلات مالی	.....		دریافتیها به نمایندگی از دولت
.....		پیش‌دریافت‌ها	.....		سایر دریافتنی‌ها
.....		حصه جاری مزایای پایان خدمت کارکنان	.....		موجودی‌ها
.....		ذخایر	.....		پیش‌پرداخت‌ها
.....		جمع بدهی‌های جاری	.....		سایر دارایی‌ها
			بدهی‌های غیر جاری			جمع دارایی‌های جاری
.....		پرداختنی‌های بلندمدت	.....		دریافتنی‌های بلندمدت
.....		تسهیلات مالی بلندمدت	.....		سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....		دارایی‌های نامشهود
.....		ذخایر بلندمدت	.....		دارایی‌های ثابت مشهود
.....		سایر بدهی‌های غیر جاری	.....		سایر دارایی‌ها
.....		جمع بدهی‌های غیر جاری	.....		جمع دارایی‌های غیر جاری
.....		جمع بدهی‌ها	.....	
			ارزش خالص			
.....		مازاد تجدید ارزیابی	.....	
.....		تفاوت تسعیر ارز	.....	
.....		مازاد (کسری) انباشته	.....	
.....		جمع ارزش خالص	.....	
.....		جمع بدهی‌ها و ارزش خالص	.....		جمع دارایی‌ها

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۴۰۲		یادداشت
سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
.....	دریافتی از محل منابع عمومی
.....	درآمدهای مالیاتی
.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
.....	درآمدهای حاصل از مالکیت
.....	درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
.....	سایر درآمدها
.....	کمک‌های بلاعوض دریافتی
.....	انتقالات از سایر واحدها
.....	جمع درآمدها
				هزینه‌ها
.....	جبران خدمت کارکنان
.....	استفاده از کالاها و خدمات
.....	هزینه‌های اموال و دارایی
.....	یارانه
.....	کمک‌های بلاعوض
.....	رفاه اجتماعی
.....	سایر هزینه‌ها
.....	مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
.....	انتقالات به سایر واحدها
.....	جمع هزینه‌ها
.....	خالص درآمد (هزینه)
.....	انتقالات به خزانه
.....	مازاد (کسری) دوره واحد گزارشگر
				درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت
.....	درآمدهای مالیاتی
.....	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
.....	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
.....	درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
.....	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
.....	درآمدهای متفرقه
.....	جمع درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت
.....	وجوه ارسالی به خزانه
.....	مازاد (کسری) دوره به نمایندگی از دولت
.....	مازاد (کسری) دوره

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در ارزش خالص
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده)		سال ۱۴۰۲		یادداشت
سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	میلیون ریال	میلیون ریال	
.....	مازاد تجدید ارزیابی در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	خالص تغییرات طی دوره مازاد تجدید ارزیابی
.....	مازاد تجدید ارزیابی در پایان دوره
.....	تفاوت تسعیر ارز در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	خالص تغییرات طی دوره تفاوت تسعیر ارز
.....	تفاوت تسعیر ارز در پایان دوره
.....	مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره
.....	تعدیلات سنواتی
.....	شناسایی اولیه
.....	مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	مازاد (کسری) دوره
.....	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
.....	دارایی های دریافتی
.....	دارایی های انتقالی
.....	مازاد (کسری) انباشته در پایان دوره
.....	ارزش خالص

یادداشت های توضیحی جزء جدانشدنی صورت های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت مقایسه بودجه و عملکرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		
		نهایی	اولیه	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				منابع
				از محل منابع عمومی
.....	اعتبارات هزینه‌ای
.....	اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
(.....)	اعتبارات تملک دارایی‌های مالی
.....	جمع
				از محل منابع اختصاصی
(.....)	مالیات و عوارض
(.....)	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
.....	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
(.....)	جمع
.....	جمع منابع
				مصارف
.....	جبران خدمت کارکنان
.....	استفاده از کالاها و خدمات
.....	هزینه‌های اموال و دارایی
.....	یارانه (غیر از یارانه سازمان هدفمندی)
.....	کمک‌های بلاعوض
.....	رفاه اجتماعی
.....	سایر هزینه‌ها
.....	تملك دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	تملك دارایی‌های مالی
.....	(.....)	(.....)	(.....)	جمع مصارف
.....	مازاد منابع بر مصارف
				وجوه انتقالی

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه		یادداشت
		نهایی	اولیه	
نهایی و عملکرد	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	وجوه انتقالی ^۱
-	وجوه انتقالی سال‌های قبل
.....	(.....)	(.....)	(.....)	مصارف از محل وجوه انتقالی
.....	-	-	وجوه انتقالی مصرف نشده
.....	-	-	وجوه مصرف نشده سال جاری
.....	-	-	وجوه انتقالی به سال آتی
منابع به نمایندگی از دولت				
.....	مالیات و عوارض
.....	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
(.....)	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
.....	واگذاری دارایی‌های مالی
.....	جمع منابع دریافتی به نمایندگی از دولت

یادداشت‌های توضیحی تا جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

^۱ این بخش در مورد واحدهایی مصداق دارد که دارای مجوز قانونی برای انتقال مانده وجوه مصرف نشده هستند.

ساختار حسابها

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

۱) حساب‌های اصلی

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



۲) حساب‌های تفصیلی

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

۳) ساخت و کدگذاری حساب‌های اصلی

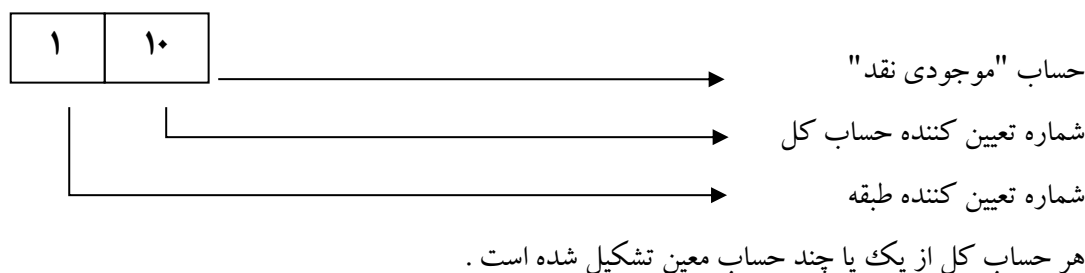
به منظور ایجاد مبانی مورد نیاز جهت تهیه، جمع آوری، شناسایی و کنترل رویدادهای مالی و ارایه گزارش‌های مالی لازم، استفاده از کدهای دارای منطق طی جدولی تحت عنوان **جدول گروه حساب‌ها و حساب‌های کل** و فهرستی تحت عنوان **فهرست حساب‌های کل**، برای کدگذاری حساب‌ها در نظر گرفته شده است. **جدول گروه حساب‌ها و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

۱-۳) طبقه حساب‌ها

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

۲-۳) حساب‌های کل

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



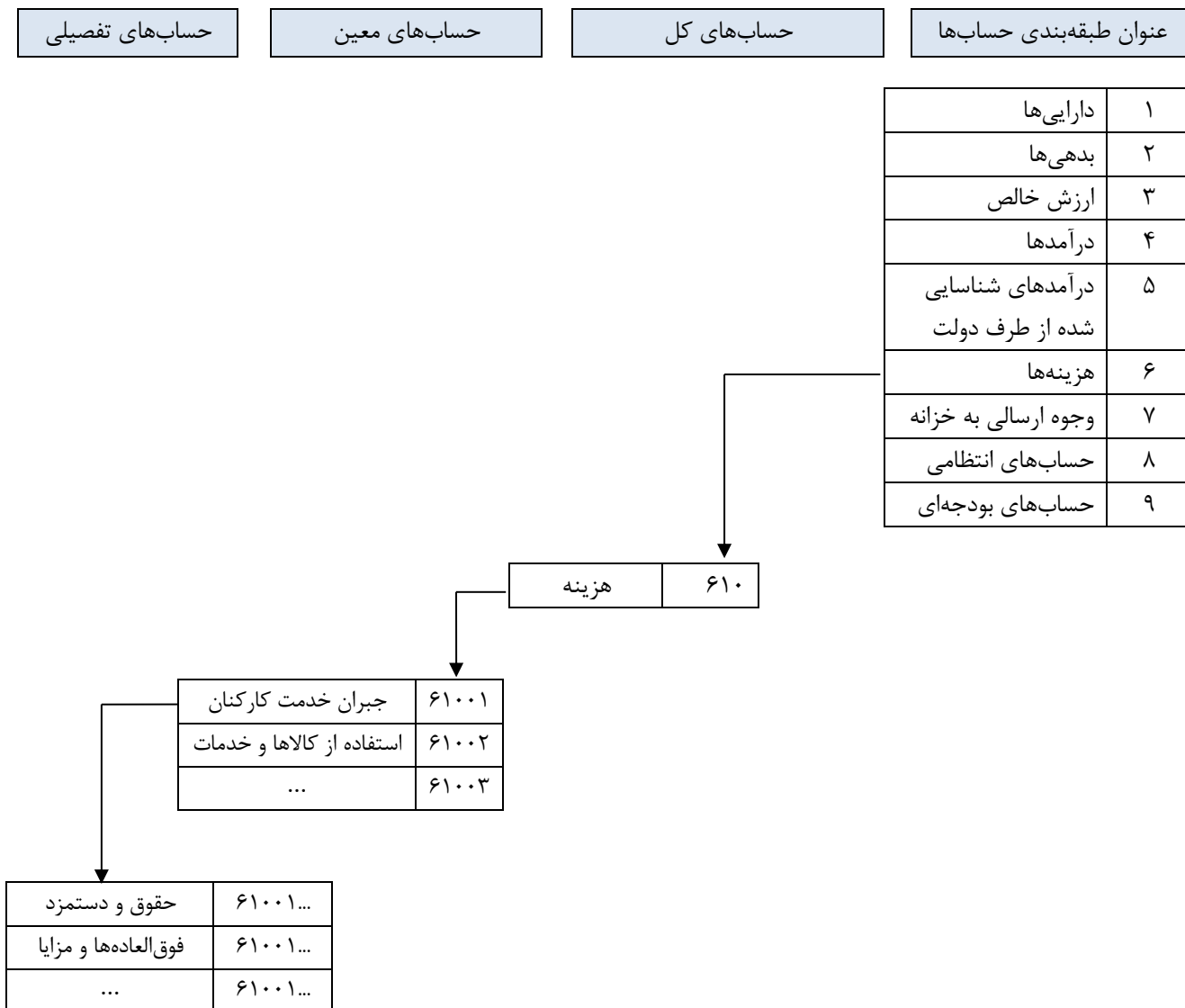
۳-۳) حساب‌های معین

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

۴-۳) عوامل هزینه و مراکز فعالیت

از آنجایی که ثبت، نگهداری و کنترل هزینه‌های هر یک از مراکز فعالیت اهمیت 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. تجمع 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 محصولات محاسبه گردد.

تصویر کلی ساخت و کدگذاری حسابها



قواعد کاربردی

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

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

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

۲- طبق مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحیه‌های بعدی آن، 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 شهریور 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 حسب مورد با پسوند "انتقالی" 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 در دستورالعمل 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 و کار موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ قابل تعهد، پرداخت و هزینه است.

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

۷- 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.

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- 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.

۱۲- واحد گزارشگر به‌هنگام اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری (از جمله تغییرات ناشی از به روز رسانی نظام حسابداری بخش عمومی) بایستی الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۰) با عنوان "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" را رعایت نماید. شایان ذکر است در خصوص رعایت الزامات استاندارد یادشده، سطح اهمیت در مواردی که مرتبط با سرفصل‌های "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی"، "دریافتی ..."، "مطالبات از خزانه"، "انتقال به خزانه" و موارد مشابه (در ارتباط با مبادلات واحد گزارشگر با خزانه) یک ریال می‌باشد.

۱۳- با عنایت به این که طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۵) صورت‌های مالی تلفیقی باید استفاده از رویه‌های حسابداری یکنواخت برای معاملات و سایر رویدادهای همسان در شرایط مشابه تهیه شود، واحدهای گزارشگر مشمول نظام حسابداری بخش عمومی بایستی در سال ۱۴۰۲ بر اساس جدول ذیل رویه‌های حسابداری را برای موضوع‌های تعیین شده بکار گیرند.

موضوع	رویه حسابداری	استاندارد مربوط
اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مشهود پس از شناخت	روش بهای تمام شده	استاندارد حسابداری بخش عمومی (۵) با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود
اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود پس از شناخت اولیه	روش بهای تمام شده	استاندارد حسابداری بخش عمومی (۷) با عنوان دارایی‌های نامشهود
محاسبه بهای تمام شده موجودی‌ها	روش اولین صادره از اولین وارده	استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان موجودی‌ها
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت	روش اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش	استاندارد حسابداری (بخش انتفاعی) شماره (۱۵) با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها
سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکت خاص	روش ارزش ویژه	استاندارد حسابداری بخش عمومی (۱۸) با عنوان صورت‌های مالی جداگانه، استاندارد حسابداری بخش عمومی (۱۶) با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکت‌های خاص
سرمایه‌گذاری در واحدهای تحت کنترل	روش ارزش ویژه	استاندارد حسابداری بخش عمومی (۱۸) با عنوان صورت‌های مالی جداگانه

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بودجه				
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف ^۱) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه بودجه اعتبار سرمایه‌ای	بودجه واحد گزارشگر
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	بودجه اعتبار هزینه انتقالی ^۲ بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه اعتبار سرمایه‌ای	اعتبار مصوب
*		به تفکیک منابع (سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تخصیص یافته اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه حواله اعتبار سرمایه‌ای	حواله‌ها
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، ابلاغ گیرنده و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	حواله اعتبار هزینه انتقالی حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	کنترل اعتبار هزینه کنترل اعتبار سرمایه‌ای	کنترل اعتبار
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	اعتبار ابلاغی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، ابلاغ دهنده، مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	اعتبار انتقالی
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه تامین شده اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	اعتبار تامین شده
*		به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی تامین شده اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	
*		به تفکیک نوع پرداخت غیرقطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه و ردیف)، فصول اعتبار هزینه و ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت	اعتبار هزینه مصرف شده	اعتبار مصرف شده
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / طرح - پروژه و ردیف)، فصول اعتبار تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار سرمایه ای مصرف شده	
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی (نوع پرداخت های غیر قطعی سنواتی))، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده اعتبار سرمایه ای انتقالی مصرف شده	اسناد واخواهی شده
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای	
	*	به تفکیک نوع پرداخت غیر قطعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	کسری ابواب جمعی
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی / برنامه / طرح - پروژه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه / تملک دارایی های سرمایه ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه ای انتقالی	دارایی های جاری
	*		بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت سرمایه ای 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 خانه های سازمانی بانک پرداخت خانه های سازمانی بانک پرداخت وجوه یارانه بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع آ)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک واحد پولی	صندوق	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	حواله ارزی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی هزینه	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	ودایع	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیصر	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم	
	*	به تفکیک سال	مطالبات از خزانه	
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد و جوه سپرده ^۴	
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد و جوه اضافه دریافتی ^۵	
	*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ^۶	
	*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
	*	به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۷	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	پیش پرداختها
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاریهای کوتاه مدت
	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دورههای آتی ^۸	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	داراییهای نگهداری شده برای فروش	سایر داراییهای جاری
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
داراییهای غیر جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف)/ نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	داراییهای ثابت مشهود
	*	به تفکیک سال	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	داراییهای امانی به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ^۹	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	دارایی اجاره ای	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط	استهلاک انباشته دارایی اجاره ای	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها ^{۱۰}	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای	
	*	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	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	
	*	به تفکیک سال	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها ^{۱۱}	داراییهای نامشهود
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط	استهلاک انباشته ...	
	*	به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش داراییها	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای داراییهای نامشهود	
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاریهای بلند مدت
	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دورههای آتی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال و اشخاص	مطالبات بلند مدت دولت	سایر داراییهای غیر جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلند مدت	
بدهیهای جاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی، موضوع بدهی ^{۱۲} و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	حسابها و اسناد پرداختی ارزی	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، اشخاص و واحد پولی	حسابها و اسناد پرداختی- اعتبار اسنادی ^{۱۳}	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، اشخاص و واحد پولی	هزینه مالی آتی ^{۱۴}	
	*	به تفکیک سال، اشخاص و مشخصات اسناد	اسناد خزانچه پرداختی ^{۱۵}	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حقوق و مزایای پرداختنی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختنی	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص و واحد پولی	سپرده های پرداختنی ارزی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختنی	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	حسابها و اسناد پرداختنی	حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		—	بدهی به سایر واحدها	
*		—	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافتها
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	پیش دریافت اعتبار سرمایه ای	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حق بازنشستگی پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر کسور پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات هزینه ای	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات سرمایه ای	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حسابها و اسناد پرداختنی	
*		به تفکیک سال	بدهی بابت وجوه نامشخص	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی بابت چک های بین راهی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	
*		به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بدهی بابت وجه الضمان	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختنی	حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق	اوراق ^{۱۶} پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص	سایر حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل	
بستانکار	بدهکار				
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	سایر بدهی های غیر جاری	
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر ذخایر		
				ارزش خالص	
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه دارایی ها		
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه بدهی ها		
	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های انتقالی		
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های دریافتی		
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^{۱۷}	تعدیلات سنواتی		
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی		
*		به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		
*		به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی		مازاد تجدید ارزیابی
*		—	تفاوت تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی		تفاوت تسعیر ارز
*		—	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی		
				درآمدها	
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از محل منابع عمومی	
			دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم		
			دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل		
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای		
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای در دوره متمم		
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای از محل اعتبار سال قبل		
			دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا		
			دریافتی بابت وجوه یارانه		
		قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه ای	سایر منابع دریافتی		
*		نوع سایر منابع		دریافتی از محل سایر منابع	
			قیر دریافتی از محل سایر منابع		
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی 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 درآمدهای واحد)	درآمدهای واحد	
	*		تخفیفات و بخشودگی ^{۱۸}		
*		به تفکیک اشخاص و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک ها	کمک های بلاعوض دریافتی	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها - انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*		به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی 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 درآمدهای دولت)	درآمدهای دولت
	*		تخفیفات و بخشودگی ^{۱۸}	
				هزینه ها
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه ها - انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی)، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و نوع منابع (عمومی / اختصاصی)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
				حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمرکز / سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری / دوره متمرکز)، ماهیت منابع (درآمد عمومی / درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی های سرمایه ای عمومی / واگذاری دارایی های سرمایه ای اختصاصی / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی های امانی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی های امانی	طرف حساب های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*	*	به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی های امانی طرف حساب انتظامی - دارایی های امانی	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل سفارش ها طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش ها	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	حساب انتظامی - بدهی های احتمالی طرف حساب انتظامی - بدهی های احتمالی	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی
*	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	حساب های انتظامی طرف حساب های انتظامی

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

- ۱- عنوان ردیف در سطح حساب های تفصیلی شامل ردیف های متفرقه و ردیف های تملک دارایی های مالی است.
- ۲- حساب های بودجه ای با پسوند "انتقالی"، مربوط به حساب های سنواتی (پرداخت های غیر قطعی سال های قبل) و وجوه مصرف نشده انتقالی از سال های 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 می شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه های سازمانی و ...
- ۴- حساب دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.
- ۵- حساب دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی به عنوان کاهنده حساب مطالبات از خزانه محسوب می شود.
- ۶- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به عنوان کاهنده حسابها و اسناد دریافتی محسوب می شود.
- ۷- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی ها به عنوان کاهنده حساب موجودی ها محسوب می شود.
- ۸- حساب درآمد دوره های آتی به عنوان کاهنده حساب سایر سرمایه گذاری ها محسوب می شود.
- ۹- حساب استهلاک انباشته ... به عنوان کاهنده حساب دارایی های استهلاک پذیر محسوب می شود.
- ۱۰- حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی ها به عنوان کاهنده حساب دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود محسوب می شود.
- ۱۱- آن بخش از دارایی ها که با تعریف دارایی های نامشهود (یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی 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 دارایی های سرمایه ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی های سرمایه ای، انجام خدمت مشاوره ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک دارایی های سرمایه ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک دارایی های سرمایه ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان های بین المللی و سایر بدهی ها می باشد.
- ۱۳- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در صورت های مالی به عنوان حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه بندی می شود.
- ۱۴- حساب "هزینه مالی آتی" حسب مورد به عنوان کاهنده حساب های "اسناد خزانه پرداختی" و "حسابها و اسناد پرداختی" محسوب می شود.
- ۱۵- منظور از سطح تفصیلی "سال" برای حساب های "اسناد خزانه پرداختی" و "هزینه مالی آتی"، سال سررسید این حسابها است.
- ۱۶- با توجه به نام اوراق (مانند اوراق سلف یا اوراق منفعت یا ...) تعیین می شود.
- ۱۷- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه های حسابداری می باشد.
- ۱۸- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد و درآمدهای دولت محسوب می شود.

فصل دوم

حسابداری عملیات جاری

۱- سرفصل حساب‌ها

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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) و فصول اعتبار هزینه	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	
				دارایی های جاری
*		به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک پرداخت هزینه بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع	موجودی نقد
*		به تفکیک واحد پولی	صندوق	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ^۳)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	کارت هدیه	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری	
*		به تفکیک سال و اشخاص	حسابها و اسناد دریافتی - اسناد وخواهی هزینه	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	
*		به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانة	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حسابها و اسناد دریافتی	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		به تفکیک سال	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها	موجودیها
*		به تفکیک طبقه موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودیها ^۴	
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت بابت عملیات جاری	پیش پرداختها
				بدهی های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) / موضوع درآمد	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		—	پیش دریافت اعتبار هزینه	پیش دریافتها
*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات پرداختی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات هزینه ای	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
بدهی های غیر جاری				
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	سایر بدهی های غیر جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر ذخایر	
ارزش خالص				
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*	*	به تفکیک موضوع تعديلات ^۶	تعديلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ ردیف)	دریافتی بابت عملیات جاری	دریافتی از محل منابع عمومی
			دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمرکز	
			دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل	
*		نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر منابع دریافتی
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی/ سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)/ موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط تخفیفات و بخشودگی ^۷	درآمدهای واحد
*	*	به تفکیک اشخاص و طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک ها	کمک های بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها-انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
هزینه ها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه ها-انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی های سرمایه ای/ واگذاری دارایی های مالی)، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و نوع منابع (عمومی/ اختصاصی)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
وجوه ارسالی به خزانه				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	حساب انتظامی - بدهی های احتمالی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - بدهی های احتمالی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	طرف حسابهای انتظامی

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

- 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 می شود. از جمله هدایا و کمک های بلاعوض، تنخواه گردان دریافتی از سایر واحدها، درآمد خانه های سازمانی و ...
- ۴- حساب ذخیره کاهش ارزش موجودیها به عنوان کاهنده حساب موجودیها محسوب می شود.
- 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 سرمایه ای، انجام خدمت (پیمانکاران) با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت مشاوره ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد - طرح تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمات مشاوره ای با قرارداد برای غیر طرح های تملک داراییهای سرمایه ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین المللی، عضویت در سازمان های بین المللی و سایر بدهیها می باشد.
- ۶- موضوع تعدیلات سنواتی شامل اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه های حسابداری می باشد.
- ۷- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد محسوب می شود.

۲- حسابداری عملیات جاری

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

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

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

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

ثبت شماره (۳): در صورت پرداخت از محل تنخواه گردان حسابداری، ثبت ذیل قبل از آن پرداخت اعمال می شود.

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

بدیهی است مشابه با پرداخت های انجام شده از محل اعتبارات بودجه ای، به هنگام پرداخت از محل تنخواه گردان حسابداری نیز باید علاوه بر ثبت های مالی حسب مورد حساب های بودجه ای مربوط (اعتبار هزینه مصرف شده و اعتبار هزینه بابت پرداخت های غیر قطعی) ثبت شود.

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

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

شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر وجوهی را بابت اعتبار هزینه تخصیص یافته سال جاری در دوره مالی بعد از خزانه دریافت نماید، طبق ثبت فوق بایستی نسبت به اعمال حساب آن در پایان سال جاری اقدام نماید. بدیهی است، تفاوت میان مانده حساب "بانک پرداخت هزینه" طبق دفاتر و مانده صورت حساب های بانکی تحت عنوان وجوه بین راهی در صورت مغایرت بانکی گزارش می شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان وجوه دریافتی از محل اعتبار اختصاصی مصوب نگهداری می شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار		

شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر وجوهی را از محل اعتبار اختصاصی سال جاری در دوره مالی بعد از خزانه دریافت نماید، طبق ثبت فوق بایستی نسبت به اعمال حساب آن در پایان سال جاری اقدام نماید. بدیهی است، تفاوت میان مانده حساب "بانک پرداخت اختصاصی" طبق دفاتر و مانده صورت حساب های بانکی تحت عنوان وجوه بین راهی در صورت مغایرت بانکی گزارش می شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حساب ها و اسناد دریافتنی
			موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	هدایا و کمک ها		

هنگامی که واحد گزارشگر در نتیجه عملیات غیرمبادله ای، دارایی شناسایی می کند، معادل مبلغ دارایی اندازه گیری شده درآمد شناسایی می کند، مگر اینکه ملزم به شناسایی یک بدهی نیز باشد. در این صورت درآمد معادل افزایش در خالص دارایی ها شناسایی می شود. هنگامی که بدهی با ایفای تعهدات کاهش می یابد، مبلغ کاهش در بدهی به عنوان درآمد، شناسایی می شود.

ممکن است موجودی ها از طریق عملیات غیرمبادله ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع بلایای طبیعی، یک سازمان بین المللی مقداری ملزومات پزشکی را در اختیار یک بیمارستان دولتی قرار دهد. در چنین شرایطی بهای تمام شده موجودی های مذکور برابر با ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

چنانچه به موجب قوانین و مقررات مربوط، واگذارکننده و دریافت کننده هدایا و کمک ها واحد گزارشگر محسوب شوند، در ثبت فوق واحد دریافت کننده حساب "درآمدها - انتقالات" را بستانکار می نماید. شایان ذکر است، واحد واگذارکننده نیز بایستی دارایی موردنظر را در مقابل حساب "هزینه ها - انتقالات" از دفاتر خود خارج کند.

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

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

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

ثبت شماره (۹): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی در خصوص واریز وجوه حاصل از هدایای نقدی و 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 پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای شناسایی می‌شود.

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

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

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

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

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

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

وجوه دریافتی از خزانه بابت حق الکشف قاچاق کالا و وجوه دریافتی از خزانه از محل درآمد موضوع تبصره (۵) قانون اصلاح قانون تعزیرات حکومتی مصادیقی از سایر منابع دریافتی از خزانه محسوب می‌شوند.

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 دریافت‌کننده اعتبار و دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید. چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" بستانکار می‌شود. بدیهی است در این حالت اعمال ثبت‌های بودجه‌ای مربوط به ابلاغ اعتبار موضوعیت ندارد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه ابلاغی
**	بودجه اعتبار هزینه		
		**	بانک پرداخت هزینه / بانک پرداخت اختصاصی
**	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 ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده 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. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت کننده اعتبار ابلاغی باید از حساب های بودجه ای "انتقالی" مربوط در ثبت بودجه ای فوق استفاده نماید و حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را با سطح تفصیلی "سنواتی" اعمال کند.

شایان ذکر است، واحد گزارشگر دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع بایستی حساب "بانک وجوه سایر منابع" را در ثبت فوق بدهکار نماید. بدیهی است، در این حالت اعمال حساب های بودجه ای و حساب های انتظامی موضوعیت ندارد.

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

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

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

لازم به ذکر است، از آنجایی که تامین اعتبار معادل تعهدات قابل پرداخت تا سقف اعتبار تخصیص یافته الزامی می باشد، 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 می باشد.

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

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

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

ثبت شماره (۱۷): واگذاری پیش پرداخت

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۸): شناسایی موجودی ها

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

- الف) شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری موجودی ها بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۶) با عنوان "موجودی ها" انجام می شود.
- ب) در رویداد فوق تامین اعتبار باید در حدود اعتبار تخصیص یافته و به میزان تعهدات ایجاد شده پس از کسر مواردی که قبلاً تامین اعتبار گردیده (نظیر مبلغ منقضی شده پیش پرداخت) ثبت شود.
- پ) در صورت منقضی شدن پیش پرداخت سال های قبل، حساب اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی بدهکار و حساب اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیر قطعی با سطح تفصیلی سنواتی بستانکار می گردد.
- ت) مبلغ موجودی ها معادل ناخالص تعهدات ایجاد شده به علاوه مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده می باشد.
- ث) موجودی ها به تفکیک شیوه نامه دارایی ها طبقه بندی و گزارش می شوند.
- ج) چنانچه موجودی ها در فعالیت واحد گزارشگر مصرف شود، معادل مبلغ دفتری موجودی مصرف شده، حساب هزینه مربوط در مقابل حساب موجودی مورد نظر شناسایی می شود. به علاوه مبلغ دفتری موجودی های فروخته، معاوضه یا توزیع شده باید در دوره ای که درآمد مربوط شناسایی می گردد، به

عنوان هزینه شناسایی شود و اگر درآمدی وجود نداشته باشد، هزینه باید هنگام توزیع کالا یا ارائه خدمات شناسایی گردد. شایان ذکر است، واحد گزارشگر ارائه کننده خدمات، هنگامی موجودی‌ها را به عنوان هزینه شناسایی می‌کند که خدمات، ارائه یا صورت حساب صادر شده باشد. (چ) موجودی امانی جزء موجودی امانت گیرنده نمی‌باشد و نحوه حسابداری آن در بخش موارد خاص ارائه شده است.

ثبت شماره (۱۹): شناسایی هزینه‌ها

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

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

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

ثبت شماره (۲۰): تسویه بدهی‌ها

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۱): پرداخت علی الحساب

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۲): تسویه علی الحساب

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

در صورتی که دارایی تحصیل شده از محل تنخواه گردان پرداخت ویژگی های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت احراز نکند بلکه دارایی واحد گزارشگر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی های مزبور، حساب "هزینه ها - انتقالات" بدهکار می شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی
**	هزینهها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

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

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

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

ث) 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 تنخواه گردان پرداخت ویژگی های ذاتی دارایی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی را برای واحد گزارشگر دریافت کننده تنخواه گردان پرداخت احراز کند و دارایی آن واحد محسوب شود، در ثبت فوق به جای دارایی های مزبور، حساب "درآمدها - انتقالات" بستانکار می شود.

ثبت شماره (۲۶): شناسایی واريز نقدی تنخواه گردان پرداخت و پیش پرداخت سال جاری

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

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

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

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

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

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

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

شایان ذکر است، اسناد واخواهی رفع شده در سال بعد (تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی) که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد.

مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبار هزینه، پایان آخرین زمان در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی اعتبارات هزینه در سال بعد است. بر این اساس، در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان مهلت ذکر شده رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۹): در صورت رفع اسناد واخواهی شده در سال بعد (پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعدیلات سنواتی
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی- اسناد واخواهی هزینه		
		**	اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده
		**	اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، اسناد واخواهی رفع گردد، رویداد مالی یادشده بر اساس ثبت 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 صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارائه نماید.

ثبت شماره (۳۰): در صورت عدم رفع اسناد واخواهی شده تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی- کسری ابواب‌جمعی هزینه
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی- اسناد واخواهی هزینه		
		**	کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی		

چنانچه تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی- کسری ابواب‌جمعی هزینه
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

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

در صورتی که در منابع جاری واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. چنانچه انتظار نرود کسری ابواب جمعی یا اسناد واخواهی در دوره آتی تعیین تکلیف شود، ضروری است این حساب‌ها در طبقه سایر دارایی‌ها گزارش گردند. لازم به ذکر است در صورتی که کسری ابواب جمعی فوق از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ایجاد شده باشد، حساب کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی حسب مورد در مقابل حساب‌های بودجه‌ای انتقالی مربوط ثبت می‌شود.

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

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

شایان ذکر است، کسری ابواب جمعی رفع شده در سال بعد (تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی) که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد.

ثبت شماره (۳۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی

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

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

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

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

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر مجاز به استفاده از این وجوه نباشد، به هنگام واریز وجوه یاد شده به حساب مربوط خزانه باید از سرفصل حساب انتقال به خزانه 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.

لازم به ذکر است، مواعد رفع یا عدم رفع اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی ایجاد شده از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر همانند مواعد در نظر گرفته شده برای رفع اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی ایجاد شده از محل ابلاغ و تخصیص اعتبار سالانه می باشد.

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

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

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

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

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

بر اساس قانون نحوه پرداخت محکوم به دولت و عدم تامین و توقیف اموال دولتی، وزارتخانهها و موسسات دولتی مکلفند وجوه مربوط به محکوم به دولت را با رعایت قوانین و مقررات مربوط از محل اعتبار سالهای قبل و در صورت عدم امکان تامین، در بودجه سال بعد منظور و پرداخت نمایند. در صورتی که اعتبار لازم برای وجوه محکوم به دولت تا ۱۸ ماه پس از صدور حکم تامین شود، پرداخت قطعی شناسایی خواهد

شد. در صورتی که احکام قطعی از سوی مراجع ذیصلاح در مورد سایر دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت (شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) صادر شود، مهلت یک‌سال و نیم برای تامین اعتبار وجود ندارد. بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم قبل از پرداخت مذکور انجام شده است.

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار هزینه
**	اعتبار هزینه/ اعتبار هزینه تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	درآمدها- انتقالات		

دفاتر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

لازم به ذکر است ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات هزینه سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید. ثبت شماره (۸-۳۵): در صورت واریز نقدی کسری ابواب جمعی برداشتی از سوی اشخاص در دوره‌های مالی پس از شناسایی آن

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی- بن غیرنقدی
**	بانک پرداخت هزینه		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای		

حساب "ذخیره تعهدات هزینه‌ای" 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 صورتی که که واحدهای گزارشگر بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به "بدهی‌های احتمالی" باشند می‌بایست با استفاده از "حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی" در مقابل "طرف حساب انتظامی - بدهی‌های 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

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

هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان			
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان		

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

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

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

ثبت شماره (۴۳): شناسایی سایر ذخایر

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

چنانچه بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۸)، معیارهای شناخت ذخایر دیگری مانند جرایم یا مخارج پاکسازی تخریب غیرقانونی محیط زیست، دعاوی حقوقی و مزایای اجتماعی احراز گردد، این 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 تغییرات در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌های مالی و بودجه‌ای را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید، با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای حسب مورد با پسوند "انتقالی" 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 (۴۴-۱): بستن حساب‌های مالی موقت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات جاری
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	درآمدها- انتقالات
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	هزینه‌ها- انتقالات		
**	انتقال به خزانه		
**	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 دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	سپرده پرداختنی
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای
		**	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 غیرنقدی		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - اسناد واخواهی هزینه		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی - کسری ابواب‌جمعی هزینه		
**	مطالبات از خزانه		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		

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

ثبت شماره (۳-۴۴): بستن حساب‌های انتظامی

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

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

ثبت شماره (۴-۴۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴۵-۲): افتتاح حسابهای انتظامی

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

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

ثبت شماره (۳-۴۵): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

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

لازم به ذکر است، حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی و کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی بایستی با سطح تفصیلی "سنواتی" افتتاح شوند.

ثبت شماره (۴۶): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	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 صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات هزینه به حساب خاصی نزد خزانه واریز و در سال بعد به آن‌ها واگذار گردد، پس از واریز وجوه یادشده به حساب بانک مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی مربوط در سطح تفصیلی حساب بانک پرداخت مورد نظر تعدیل می‌شود. در ضمن پس از اخذ مجوز لازم و واریز وجوه مذکور به حساب بانک پرداخت مربوط، مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۴۷): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

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

در صورت پرداخت از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل، حسب مورد حساب‌های اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده و اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۴۸): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش پرداخت سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

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

لازم به ذکر است، در صورت واریز نقدی از محل پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های قبل (نظیر پیش پرداخت 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 (۴۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تعدیلات سنواتی		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
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 غیرقطعی		

ثبت شماره (۵۰): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت هزینه		
**	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

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 عهده 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 و غیر 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.

چنانچه اعتبار مربوط به کسور بازنشستگی و حق بیمه سهم دولت در برآورد اعتبار هزینه دستگاه‌های اجرایی 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 حساب ذینفع حقوق و مزایا، کسور متعلقه را به حساب‌های مربوط و سایر کسور را به حساب بانک پرداخت دستگاه اجرایی مورد نظر 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 از محل وجوه دریافتی از خزانه پرداخت می‌شود. مبالغ مربوط به غیبت و کسری کار کارکنان نیز به عنوان مانده اعتبار هزینه تخصیص یافته دستگاه اجرایی محسوب می‌شود.

شایان ذکر است، دستگاه‌های اجرایی مستثنی از شمول شیوه‌نامه اجرایی فوق‌الشاره 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 حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی‌های جاری
			حقوق و مزایای پرداختنی	حساب‌ها و اسنادپرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختنی	سایر بدهی‌های جاری
			حق بازنشستگی پرداختنی	
			سایر کسور پرداختنی	
			مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی	
				درآمدها
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه و ردیف)	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	دریافتی از محل منابع عمومی

۳- حسابداری حقوق و مزایای مستمر کارکنان

ثبت شماره (۱): به هنگام تایید لیست حقوق و فوق‌العاده‌های مستمر و غیر مستمر، حق عائله‌مندی و حق اولاد کارکنان توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی

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

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

چنانچه 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، 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 به کسر از غیبت و کسری کار کارکنان)

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

		**	اعتبار هزینه تامین شده
**	اعتبار هزینه ابلاغی		
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	بیمه پرداختنی		
**	حق بازنشستگی پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سایر کسور پرداختنی		
**	حقوق و مزایای پرداختنی		

بدهی مربوط به اقساط وام، صندوق ذخیره کارکنان و ... در حساب سایر کسور پرداختنی شناسایی می‌شود. 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 ذریبط، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
		**	بیمه پرداختنی
		**	حق بازنشستگی پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	حقوق و مزایای پرداختنی
**	دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا ^۱		
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 "مطالبات از خزانه" جایگزین حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" شده و سرفصل "حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و "طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل اعتبار اختصاصی مصوب، به همین میزان نگهداری می‌شود. در صورت پرداخت حقوق و مزایای مستمر کارکنان از محل اعتبار ابلاغی، در ثبت فوق بایستی حساب "درآمدها - انتقالات" جایگزین حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" شده و سرفصل "حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و "طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" نیز به همین میزان نگهداری شود. شایان ذکر است، واحد ابلاغ‌دهنده نیز بایستی حساب "هزینه‌ها - انتقالات" را بدهکار و حساب "دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا" را بستانکار نماید.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر کسور پرداختنی
**	بانک پرداخت هزینه		

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

ثبت شماره (۴): بستن حسابها

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

ثبت شماره (۵): در صورتی که 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 صرفاً مسئول دریافت و پرداخت وجوه مذکور بوده و تعیین مبلغ حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین بر عهده‌ی صندوق بازنشستگی مربوط می‌باشد.

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

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

چنانچه واحد گزارشگر از حساب بانکی خاصی برای حقوق و مزایای 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

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

فصل چهارم

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

۱- سرفصل حساب‌ها

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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، منابع (عمومی/ اختصاصی و سال‌جاری/ دوره متمام)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف) و فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	کسری ابواب جمعی
	*	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	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت سرمایه‌ای بانک پرداخت اختصاصی بانک وجوه سایر منابع	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع ^۳)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک موضوع کسری ابواب جمعی، سال و اشخاص	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
	*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
	*	به تفکیک طبقه‌بندی موجودی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها ^۴	
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
	*	به تفکیک نوع و واحد پولی	سایر سرمایه‌گذاری‌ها	
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره‌های آتی ^۵	
	*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
	*	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	سایر دارایی‌های جاری
دارایی‌های غیرجاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه، برنامه و ردیف)/ نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایی‌های ثابت مشهود
	*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
	*	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط	استهلاک انباشته ... ^۶	
	*	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ^۷	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	دارایی‌های نامشهود
	*	به تفکیک سال	پیش‌پرداخت مواد و کالا	
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های نامشهود
	*	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط و سال	استهلاک انباشته ...	
	*	به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود	

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک شرکت و واحد پولی	سرمایه گذاری در شرکتها	سرمایه گذاری های بلندمدت
	*	به تفکیک نوع و ماهیت و واحد پولی	سایر سرمایه گذاریها	
*		به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره های آتی	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال و اشخاص	مطالبات بلندمدت دولت	سایر دارایی های غیر جاری
بدهی های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی ^۸ و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، سال و واحد پولی	هزینه مالی آتی	
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده های پرداختی	
*		به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)/ موضوع درآمد	حسابها و اسناد پرداختی	حسابها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله ای
*		—	پیش دریافت اعتبار سرمایه ای	پیش دریافتها
*		به تفکیک نوع بیمه، نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی های جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	مالیات پرداختی	
*		به تفکیک سال و اشخاص	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	ذخیره تعهدات سرمایه ای	
ارزش خالص				
*		—	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه داراییها ^۹	
*	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته	شناسایی اولیه بدهیها	
*	*	به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های انتقالی	
*		به تفکیک طبقه اقلام انتقال یافته و اشخاص	دارایی های دریافتی	
*	*	به تفکیک موضوع تعدیلات ^{۱۰}	تعدیلات سنواتی	
*		—	خالص تغییر در وضعیت مالی	
*		به تفکیک طبقه بندی دارایی مربوط و سال	مازاد تجدید ارزیابی	مازاد تجدید ارزیابی
درآمدها				
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)	دریافتی بابت عملیات سرمایه ای	دریافتی از محل منابع عمومی
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای در دوره متمام	
			دریافتی بابت عملیات سرمایه ای از محل اعتبار سال قبل	
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی/ سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)/ موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط	درآمدهای واحد
*	*		تخفیفات و بخشودگی ^{۱۱}	
*		نوع سایر منابع	دریافتی از محل سایر منابع	سایر منابع دریافتی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک اشخاص، طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمکها	کمکهای بلاعوض دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها-انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
هزینهها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینهها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینهها-انتقالات	انتقالات به سایر واحدها
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری داراییهای سرمایه ای/ واگذاری داراییهای مالی)، مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه) و نوع منابع (عمومی/ اختصاصی)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه
				درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی/ اختصاصی/ سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)/ موضوع درآمد	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط	درآمدهای دولت
وجوه ارسالی به خزانه				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
حسابهای انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	طرف حسابهای انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار	حسابهای انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتیها بابت اعتبار	طرف حسابهای انتظامی

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

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

۲- حسابهای بودجه ای 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.

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

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

۵- حساب 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 طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت مشاوره‌ای بدون قرارداد، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد - طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمات مشاوره‌ای با قرارداد برای غیر طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، انجام خدمت کارکنان دولت، احکام صادره از مراجع ذیصلاح، پیوستن به قراردادهای بین‌المللی، عضویت در سازمان‌های بین‌المللی و سایر بدهی‌ها می‌باشد.

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

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

۱۱- حساب تخفیفات و بخشودگی به عنوان کاهنده حساب درآمدهای واحد محسوب می‌شود.

۲- حسابداری عملیات سرمایه‌ای

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام تخصیص اعتبار

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

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

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

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

شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر وجوهی را بابت اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته سال جاری در دوره مالی بعد از خزانه دریافت نماید، طبق ثبت فوق بایستی نسبت به اعمال حساب آن در پایان سال جاری اقدام نماید. بدیهی است، تفاوت میان مانده حساب "بانک پرداخت سرمایه‌ای" طبق دفاتر و مانده صورت حساب‌های بانکی تحت عنوان وجوه بین‌راهی در صورت مغایرت بانکی گزارش می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت اختصاصی
**	مطالبات از خزانه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان وجوه دریافتی از محل اعتبار اختصاصی مصوب نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر وجوهی را از محل اعتبار اختصاصی سال جاری در دوره مالی بعد از خزانه دریافت نماید، طبق ثبت فوق بایستی نسبت به اعمال حساب آن در پایان سال جاری اقدام نماید. بدیهی است، تفاوت میان مانده حساب "بانک پرداخت اختصاصی" طبق دفاتر و مانده صورت حساب‌های بانکی تحت عنوان وجوه بین‌راهی در صورت مغایرت بانکی گزارش می‌شود. ثبت شماره (۷): به هنگام دریافت هدایا و کمک‌های نقدی و غیر نقدی یا محتمل شدن ورود جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی، در صورتی که نحوه مصرف وجوه توسط واگذارنده تعیین نشده باشد، ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌گردد.

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

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

ممکن است موجودی‌ها یا یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. برای مثال ممکن است در زمان وقوع 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.

چنانچه به موجب قوانین و مقررات مربوط، واگذارکننده و دریافت‌کننده هدایا و کمک‌ها واحد گزارشگر محسوب شوند، در ثبت فوق واحد دریافت‌کننده حساب "درآمدها- انتقالات" را بستانکار می‌نماید. شایان ذکر است، واحد واگذارکننده نیز بایستی دارایی موردنظر را در مقابل حساب "هزینه‌ها- انتقالات" از دفاتر خود خارج کند.

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	داراییها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها
		**	موجودیها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه داراییها
**	حسابها و اسناد پرداختی		

در صورتی که واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی به اشخاص ثالث ایجاد می گردد. 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 انتقال دهنده برگشت دهد. بنابراین همزمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد می شود.

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

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

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

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

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

همچنین چنانچه واحد گزارشگر طرح تملک داراییهای سرمایه ای شرکت های دولتی وجوهی را از محل منابع داخلی شرکت به منظور اجرای طرحها و پروژه های خود دریافت نماید می بایست به هنگام دریافت این وجوه حساب "بانک وجوه سایر منابع" را در مقابل حساب

"سایر حساب‌ها 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 می‌شود.

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

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

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط واحدی مجاز به ابلاغ اعتبار از محل وجوه انتقالی خود باشد، از حساب‌های بودجه‌ای "انتقالی" مربوط برای ثبت این موضوع استفاده می‌نماید. ضمناً 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 دریافت کننده اعتبار ابلاغی

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

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

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، برخی از واحدهای گزارشگر مجاز به ابلاغ وجوه سایر منابع خود به سایر واحدها باشند، در ثبت فوق حساب "بانک وجوه سایر منابع" بستانکار می‌شود. بدیهی است در این حالت اعمال ثبت‌های بودجه‌ای مربوط به ابلاغ اعتبار موضوعیت ندارد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای / بانک پرداخت اختصاصی
**	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 ابلاغ دهنده به واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده انتقال می‌یابد. منابع مربوط به ابلاغ اعتبار بایستی توسط خزانه به حساب بانک پرداخت واحد گزارشگر ابلاغ دهنده واریز و حداکثر تا ده روز قبل از پایان مهلت قانونی مصرف آن به حساب واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده واریز گردد. واحد گزارشگر دریافت کننده 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 شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ابلاغ اعتبار و حواله از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر ابلاغ دهنده صورت پذیرد، واحد دریافت کننده 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.

شایان ذکر است، واحد گزارشگر دریافت کننده اعلامیه ابلاغ و وجوه سایر منابع بایستی حساب "بانک وجوه سایر منابع" را در ثبت فوق بدهکار نماید. بدیهی است، در این حالت اعمال حساب های بودجه ای و حساب های انتظامی موضوعیت ندارد. ثبت شماره (۱۵): اخذ تضمین مربوط به شرکت در مناقصه

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

بدیهی است به هنگام ابطال و یا تعدیل تضمین دریافتی، ثبت معکوس حساب های مزبور در دفاتر شناسایی می شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
			از محل اعتبار تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته		
			از محل اعتبار اختصاصی
		**	اعتبار سرمایه ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه ای		
			از محل اعتبار ابلاغی
		**	اعتبار سرمایه ای تامین شده
**	اعتبار سرمایه ای 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 سرمایه ای تامین شده به منظور کنترل اعتبار سرمایه ای تخصیص یافته، به میزان مبلغ قابل پرداخت ثبت می شود. 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 می باشد، 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 می باشد.

ثبت شماره (۱۷): به هنگام انعقاد قرارداد

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

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می شود. ضمناً حساب انتظامی فوق به میزان هر صورت وضعیت تایید شده کاهش می یابد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	بانک پرداخت سرمایه ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

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

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

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

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

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

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

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

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

۲- در صورتی که موجودی‌ها 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 (۱۹-۳): پیش‌پرداخت از محل موجودی‌ها به اشخاص ذینفع با رعایت قوانین و مقررات مربوط

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

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

ثبت شماره (۲۰): شناسایی موجودی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی	
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	**
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	**

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

پ) به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیرقطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی باید تعدیل گردد. در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، سطح تفصیلی نوع پرداخت غیرقطعی 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)، به عنوان پرداخت غیرقطعی محسوب می‌شود.

ثبت شماره (۲۱): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش‌پرداخت منقضی شده و موجودی مصرف شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

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

ب) در صورت منقضی شدن پیش‌پرداخت سال‌های قبل، حساب اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده با سطح تفصیلی سنواتی 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 مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام شود و قابل انتساب به بهای تمام شده یک قلم دارایی نباشد، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است، حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت مخارج مزبور تحت عنوان حساب اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده شناسایی می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
به میزان پیش‌پرداخت منقusi شده			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

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

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

پ) در صورت منقusi 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 مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام شود و قابل انتساب به بهای تمام شده یک قلم دارایی نباشد، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید. لازم به ذکر است، حساب بودجه‌ای این رویداد نیز پس از پرداخت مخارج مزبور 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

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

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

ثبت شماره (۲۴): پرداخت علی الحساب

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

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

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

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

		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده‌های پرداختنی		
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی ^۱		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

۱- حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی 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، صرفاً سطح تفصیلی نوع پرداخت غیرقطعی حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی تعدیل می‌شود.

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۲۷): شناسایی دارایی‌های تکمیل شده

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی در جریان تکمیل		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	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 صورتی که طبق قوانین و مقررات مربوط واحد گزارشگر مکلف به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد (مانند انتقال دارایی از واحد گزارشگر مجری به واحد گزارشگر بهره‌بردار)، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال‌دهنده، دارایی انتقالی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

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

۱- حساب دارایی‌های انتقالی در صورت تغییرات در ارزش خالص، منعکس می‌شود.

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

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

۱- حساب دارایی‌های دریافتی در صورت تغییرات در ارزش خالص، منعکس 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 صورتی که واحد گزارشگر مجاز به انتقال دارایی خود به واحد گزارشگر دیگری باشد، پس از انتقال دارایی مزبور، واحد گزارشگر انتقال‌دهنده، انتقال دارایی را به صورت زیر شناسایی می‌نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 دریافت کننده نیز دارایی دریافتی را به شرح زیر شناسایی می نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	درآمدها- انتقالات		

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

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

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

شایان ذکر است، به استثنای مخارج حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی پس از رسیدن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری، مخارج انجام شده از محل اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای (صرف نظر از قابلیت انتساب آن مخارج به بهای تمام شده دارایی ها) بایستی به شرکت بهره بردار انتقال یابد. بر این اساس، در صورتی که مخارج انجام شده قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی ها نباشد، با توجه به سال تحمل آن، در ثبت فوق حسب مورد حساب "هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت" یا حساب "تعديلات سنواتی" بستانکار می شود.

ثبت شماره (۲-۳۰): چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی های واحد گزارشگر به خارج از واحدهای گزارشگر (برای نمونه شرکت ها) انتقال یافته و به عنوان مطالبات بلندمدت دولت محسوب گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات بلندمدت دولت
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		

شایان ذکر است، به استثنای مخارج حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی پس از رسیدن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری، مخارج انجام شده از محل اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای (صرف نظر از قابلیت انتساب آن مخارج به بهای تمام شده دارایی ها) بایستی به شرکت بهره بردار انتقال یابد. بر این اساس، در صورتی که مخارج انجام شده قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی ها نباشد، با توجه به سال تحمل آن، در ثبت فوق حسب مورد حساب "هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت" یا حساب "تعديلات سنواتی" بستانکار می شود.

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

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

ثبت شماره (۳۱): شناسایی اولیه دارایی‌ها

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

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت 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

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

۱- خالص شناسایی اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت 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

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

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

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

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

به میزان پرداخت‌های قطعی از محل تنخواه‌گردان پرداخت			
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**			اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی

چنانچه پرداختی غیرقطعی به پرداخت(های) غیرقطعی دیگر تغییر یابد، نوع پرداخت غیرقطعی 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 " 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 تنخواه‌گردان مزبور به حساب ذیحسابی و امور مالی واگذار کننده تنخواه‌گردان پرداخت، ثبت ذیل حسب مورد در دفاتر دریافت کننده تنخواه‌گردان پرداخت (عاملین ذیحساب) انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب	مبلغ	عنوان حساب
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	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 "درآمدها - انتقالات" بستانکار می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت 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 پیش پرداخت و تنخواه گردان پرداخت از محل اعتبار تخصیص یافته، اعتبار اختصاصی و اعتبار ابلاغی			
		**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته
		**	اعتبار سرمایه‌ای
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

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

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

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

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

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

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای		

شایان ذکر است، اسناد واخواهی رفع شده در سال بعد (تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی) که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد. مهلت رفع اسناد واخواهی برای ارایه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، پایان آخرین زمان در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در سال بعد است. بر این اساس، در صورتی که اسناد واخواهی مربوط تا پایان مهلت ذکر شده رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود. ثبت شماره (۳۹): در صورت رفع اسناد واخواهی شده در سال بعد (پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور)

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

چنانچه پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، اسناد واخواهی رفع گردد، رویداد مالی یادشده بر اساس ثبت فوق در تاریخ وقوع شناسایی و حساب‌های بودجه‌ای مذکور با سطح تفصیلی سنواتی ثبت می‌شود. به علاوه، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اصلاحیه فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد اسناد واخواهی را همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به مراجع قانونی ذیربط ارایه نماید. ثبت شماره (۴۰): در صورت عدم رفع اسناد واخواهی شده تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور

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

چنانچه تا موعد قانونی تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور اسناد واخواهی رفع نگردد، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید اسناد واخواهی را به عنوان کسری ابواب جمعی محسوب و مراتب را به دادرسی دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نماید.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت 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 غیرقطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		

در صورتی که در منابع سرمایه‌ای واحد گزارشگر کسری ایجاد شود، مبلغ آن به عنوان کسری ابواب جمعی در حساب‌ها منظور می‌شود. از مصادیق کسری ابواب جمعی می‌توان به ایجاد کسری در ابواب جمعی گیرندگان تنخواه‌گردان پرداخت، پیش‌پرداخت و برداشت از حساب بانکی به دلیل اختلاس، سرقت و ... اشاره کرد. در صورت ایجاد کسری ابواب جمعی، ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید مراتب را به دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند. چنانچه کسری ابواب جمعی مربوط تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی رفع نگردد، به استناد بند (۴) ماده (۴) قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، عملکرد بودجه‌ای ردیف اعتباری مربوط در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان واخواهی محسوب می‌شود.

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای		

شایان ذکر است، کسری ابواب جمعی رفع شده در سال بعد (تا پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی) که به عنوان رویداد تعدیلی پس از تاریخ گزارشگری مالی محسوب می‌شود نیز مانند ثبت فوق اعمال حساب خواهد شد.

ثبت شماره (۴۳): در صورت رفع کسری ابواب جمعی پس از پایان آخرین مهلت در نظر گرفته شده برای ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - 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 انتقال به خزانه 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.

لازم به ذکر است، مواعد رفع یا عدم رفع اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی ایجاد شده از محل وجوه انتقالی واحد گزارشگر همانند مواعد در نظر گرفته شده برای رفع اسناد واخواهی یا کسری ابواب جمعی ایجاد شده از محل ابلاغ و تخصیص اعتبار سالانه می‌باشد.

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

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

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

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

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

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

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

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

دفاتر واحد محکوم

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
**	اعتبار سرمایه‌ای / اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
		**	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
**	درآمدها- انتقالات		

دفاتر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان

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

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

		**	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.

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

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

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی‌صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذیحساب به دادسرای دیوان محاسبات کشور، واحد گزارشگر ذیربط و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. 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 ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشتها تامین اعتبار انجام نمی‌شود.

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

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

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

تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط			
	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	**	
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	**	
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

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

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

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

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

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

لازم به ذکر است ذیحسابی و امور مالی واحد گزارشگر باید علاوه بر ثبت فوق نسبت به اصلاح فرم‌های عملکرد بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای سال ایجاد کسری اقدام و همراه با مدارک و مستندات مربوط (موافقتنامه، اعلامیه تخصیص اعتبار، تاییدیه وجوه دریافتی از خزانه، تاییدیه وجوه واریزی به خزانه)، برای اعمال در اصلاحیه صورت حساب 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

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

ثبت شماره (۴۶): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها

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

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

مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی بایستی بر مبنای سیستماتیک، طی عمر مفید آن تخصیص یافته و مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود. ارزش باقیمانده و عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری گردد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و شناسایی شود. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی 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 توان خدمت رسانی 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 نمی‌باشد.

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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها (جدید)
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	بانک ...
		**	حساب‌ها و اسناد 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 روش بهای تمام شده

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	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 کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و باز یافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ باز یافتنی برآوردی کاهش داده شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

افزایش بعدی در مبلغ باز یافتنی 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 (۴۹-۱): شناسایی افزایش مبلغ دفتری دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	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 در نتیجه 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، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد دوره (درآمد برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها) شناسایی شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
		**	استهلاک انباشته ...
**	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، در این صورت، 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 دائمی دارایی‌های واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط

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

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

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

یک قلم دارایی ثابت م‌ شهود هنگامی که منافع اقتصادی یا توان خدمت ر سانی آتی ناشی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از صورت و وضعیت مالی حذف گردد. در ضمن، زیان ناشی از برکناری دارایی ثابت م‌ شهود باید در زمان حذف، در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور شود.

ثبت شماره (۵۱): شناسایی کاهش ارزش موجودی‌ها

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 تغییرات در وضعیت مالی و تکمیل یادداشت‌های توضیحی مربوط، حساب‌های مالی و بودجه‌ای را در پایان سال مالی بسته و در ابتدای سال مالی بعد افتتاح نماید، با این تفاوت که حساب‌های بودجه‌ای حسب مورد با پسوند "انتقالی" 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	هدایا و کمک‌ها
		**	دریافتی از محل سایر منابع
		**	درآمدها- انتقالات
		**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	هزینه‌ها- انتقالات		
**	انتقال به خزانه		
**	خالص تغییر در وضعیت مالی		
حساب ارزش خالص انباشته بابت تغییرات مربوط، حسب مورد شناسایی می‌شود.			
		**	خالص تغییر در وضعیت مالی
		**	تعديلات سنواتی
		**	دارایی‌های دریافتی
		**	شناسایی اولیه دارایی‌ها
**	ارزش خالص انباشته		
ارزش خالص انباشته			
**	دارایی‌های انتقالی		
**	شناسایی اولیه بدهی‌ها		

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

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

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

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

ثبت شماره (۳-۵۴): بستن حساب‌های انتظامی

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

ثبت شماره (۴-۵۴): بستن حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای
		**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته		
**	حواله اعتبار سرمایه‌ای		
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده		
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
**	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 (۵۵-۱): افتتاح حسابهای مالی دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
		**	بانک پرداخت اختصاصی
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد واخواهی سرمایه‌ای
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	مطالبات از خزانه
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
		**	مطالبات بلند مدت دولت
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	هزینه مالی آتی
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده پرداختی		
**	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 صورتی که واحد گزارشگر طبق قوانین و مقررات مربوط، مجاز به انتقال تنخواه گردان پرداخت خود به سال مالی بعد باشد، مانده حساب تنخواه گردان پرداخت از محل عملیات سرمایه‌ای در بستن و افتتاح حسابهای دائمی شناسایی می‌شود.

ثبت شماره (۵۵-۲): افتتاح حسابهای انتظامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب
**	طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب		
		**	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعیه برداشتی
**	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعیه برداشتی		

ثبت شماره (۳-۵۵): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
		**	اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
		**	کسری ابواب جمعیه بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

لازم به ذکر است، حساب‌های اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی، اسناد واخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی و کسری ابواب جمعیه بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بایستی با سطح تفصیلی "سنواتی" افتتاح شوند.

ثبت شماره (۵۶): به هنگام واریز مانده منابع مصرف نشده بودجه‌ای به حساب خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای	**	
**	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 صورتی که مطابق مجوزها و ضوابط مربوط مانده وجوه مصرف نشده برخی از واحدهای گزارشگر (نظیر ستاد کل نیروهای مسلح) در پایان مهلت تعهد و پرداخت اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای 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، مشخصات حساب‌های بانکی یادشده، تعدیل خواهد شد.

ثبت شماره (۵۷): به هنگام تامین اعتبار از محل وجوه انتقالی سال‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای 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 با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۵۸): در صورت واریز تمام یا بخشی از پیش‌پرداخت سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

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

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 (۵۹): در صورت واریز تمام یا بخشی از علی‌الحساب سال‌های قبل به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت 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 غیرقطعی		

بدیهی است در صورتی که دارایی در جریان تکمیل به بهره‌برداری رسیده باشد، بهای تمام شده دارایی مربوط تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۶۰): در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، واحد گزارشگر ملزم به واریز وجوه حاصل از پیش‌پرداخت و علی‌الحساب انتقالی به حساب خزانه باشد، واریز وجوه مذکور به حساب خزانه به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	بانک پرداخت سرمایه‌ای		
**	بانک پرداخت اختصاصی		

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

فصل پنجم

حسابداری درآمدها

واحدهای گزارشگر بخش عمومی ممکن است درآمدهای خود را از 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 به‌زای دریافتی یا دریافتی و درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای باید به میزان افزایش در خالص دارایی‌های شناسایی شده توسط واحد گزارشگر اندازه‌گیری شود.

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

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بدهکار	بستانکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ^۱	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	مطالبات از سایر واحدها	
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای
	*		پیش دریافت درآمد	پیش دریافت‌ها
	*			سایر بدهی‌های جاری
ارزش خالص				
	*	-	خالص تغییر در وضعیت مالی	ارزش خالص انباشته
	*	به تفکیک اقلام انتقال یافته	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	
درآمدها				
	*	به تفکیک اشخاص، طبقه هدیه و کمک دریافتی	هدایا و کمک‌ها	کمک‌های بلاعوض دریافتی
	*	به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد
	*		تخفیفات و بخشودگی	
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای دولت
	*		تخفیفات و بخشودگی	
هزینه‌ها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
	*	به تفکیک ماهیت منابع (واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی)، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و نوع منابع (عمومی و اختصاصی)	انتقال به خزانه	انتقالات به خزانه

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				وجوه ارسالی به خزانه
	*	به تفکیک مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	وجوه ارسالی به خزانه
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک (سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد عمومی/ درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای	حساب انتظامی-منابع پیش‌بینی شده	حساب‌های انتظامی
	*	عمومی/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	طرف حساب انتظامی-منابع پیش‌بینی شده	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
	*	و سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

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

۳- حسابداری درآمدها

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	هدایا و کمک‌ها		

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمد اختصاصی باشد، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" استفاده می‌کند. همچنین، در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای عمومی و اختصاصی پیش‌بینی شده در بودجه عمومی دولت باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور، حسب مورد از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" یا حساب "هدایا و کمک‌ها" استفاده می‌شود.

شایان ذکر است، به میزان مازاد درآمد اختصاصی انتقال یافته به حساب درآمد عمومی، حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" بدهکار و حساب "درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" بستانکار می‌شود. همچنین به همین میزان حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" بدهکار و حساب "مطالبات از خزانه" بستانکار شده و حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن به همین میزان تعدیل می‌شوند.

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 حساب‌های درآمدی استفاده شود. به علاوه، 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.

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

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

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

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

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

در صورتی که هزینه مطالبات 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. به علاوه، 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.

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

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

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

با عنایت به این که به هنگام وصول مطالبات سوخت شده، حساب ذخیره مطالبات 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

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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی 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 معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. چنانچه کالا یا خدمات غیر مشابه مبادله شود، این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی می گردد. در این حالت درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل از بابت سرک نقدی اندازه گیری می شود. هرگاه ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی را نتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات واگذار شده پس از تعدیل از بابت سرک نقدی، اندازه گیری می شود.

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به دریافت درآمد اختصاصی باشد، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط" استفاده می کند. همچنین، در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت درآمدهایی غیر از درآمدهای پیش بینی شده در قانون بودجه سالانه کل کشور باشد، به هنگام تحقق درآمدهای مزبور، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط" استفاده می شود.

چنانچه برای ارایه خدمات یا فعالیت های مورد نظر، از محل وجوه دریافتی یاد شده دارایی هایی خریداری گردد؛ ابتدا دارایی مربوط شناسایی و پس از ارایه خدمات یا فعالیت مورد نظر، به هنگام فروش دارایی های مربوط از ثبت شماره (۱۶) استفاده می شود.

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۲): به هنگام دریافت فهرست درآمد تحقق یافته از سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از سایر واحدها
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
**	هدایا و کمک‌ها		

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

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

در صورتی که درآمد وصول شده مذکور به حساب خزانه واریز و تاییدیه مربوط اخذ شود، در ثبت فوق به جای حساب بانک دریافت، حسب مورد با توجه به نوع درآمد (عمومی یا اختصاصی) حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" یا "مطالبات از خزانه" بدهکار می‌شود. بدیهی است، در صورتی که وجوه مزبور مربوط به درآمدهای اختصاصی باشد، حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن نیز بایستی اعمال شود.

ثبت شماره (۱۴)

ثبت شماره (۱-۱۴): چنانچه در برخی از واحدهای گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط، پیش از ارایه خدمات یا فعالیت‌ها توسط واحد گزارشگر یا سایر واحدها به تشخیص واحد گزارشگر مبلغی بیشتر از بهای ارایه خدمات یا فعالیت‌ها از اشخاص وصول گردد، در رویداد یادشده مبلغ مازاد به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

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

در صورتی که خدمات یا فعالیت موردنظر توسط واحد گزارشگر انجام شود، و درآمد تحقق یافته بیش از پیش دریافت شناسایی شده باشد، حسب مورد درآمدهای دولت یا درآمدهای واحد در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌گردند.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش دریافت درآمد
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

بدیهی است در صورتی که خدمات یا فعالیت مورد نظر به خارج از واحد گزارشگر محول گردد، به میزان خدمات یا فعالیت انجام شده، علاوه بر شناسایی درآمد فوق، هزینه‌های مربوط نیز مطابق فصل (۲) شناسایی و اعمال حساب می‌شود. شایان ذکر است برگشت باقیمانده مازاد دریافتی با معکوس کردن ثبت (۱-۱۴) اعمال حساب می‌شود.

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 (۱۶) استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۱۵): به هنگام واریز درآمد (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
		**	مطالبات از خزانه ^۱
**	بانک دریافت		
**	بانک ...		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان وجوه ارسالی بابت درآمد اختصاصی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- در صورتی که وجوه مزبور مربوط به منابع اختصاصی باشد، در ثبت فوق از سرفصل حساب "مطالبات از خزانه" استفاده می‌شود. شایان ذکر است، در این حالت حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن نیز بایستی اعمال شود. در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، ضمانت‌نامه‌های دریافتی توسط واحد گزارشگر ضبط شود، حساب‌های انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن کاهش یافته و افزایش دارایی‌ها یا کاهش بدهی‌های مربوط حسب مورد به عنوان درآمدهای واحد یا درآمدهای دولت شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۱۶): فروش دارایی‌ها

ثبت شماره (۱۶-۱): شناسایی فروش دارایی‌ها

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

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

ثبت شماره (۱۶-۲): به هنگام واريز منابع حاصل از فروش دارايي ها به حساب خزانه و دريافت تايبده مربوط

بستانكار		بدهكار	
مبلغ	عنوان حساب معين	مبلغ	عنوان حساب معين
		**	انتقال به خزانه
		**	مطالبات از خزانه ^۱
**	بانك دريافت		
حساب هاي انتظامي زير به عنوان ح ساب موقت محسوب و به منظور كنترل عملکرد منابع بودجه اي، به ميزان وجوه ار سالي بابت منابع اختصاصي نگهداري مي شود.			
		**	حساب انتظامي - كنترل منابع بودجه اي
**	طرف حساب انتظامي - كنترل منابع بودجه اي		

۱- در صورتي كه وجوه مزبور مربوط به منابع اختصاصي باشد، در ثبت فوق از سرفصل حساب "مطالبات از خزانه" استفاده مي شود. شايدان ذكر است، در اين حالت حساب انتظامي كنترل منابع بودجه اي و طرف حساب آن نيز بايستي اعمال شود.

ثبت شماره (۱۷): بستن حساب ها

ثبت شماره (۱-۱۷): بستن حساب هاي موقت

بستانكار		بدهكار	
مبلغ	عنوان حساب معين	مبلغ	عنوان حساب معين
		**	درآمدهاي دولت به تفكيك طبقه بندي مربوط
		**	درآمدهاي واحد به تفكيك طبقه بندي مربوط
		**	هدايا و كمك ها
**	تخفيفات و بخشودگي		
**	وجوه ارسالي بابت درآمد عمومي		
**	انتقال به خزانه		
**	هزينه ها به تفكيك طبقه بندي اقتصادي دولت		
**	خالص تغيير در وضعيت مالي		
		**	خالص تغيير در وضعيت مالي
		**	انتقال از ساير اقلام ارزش خالص
**	ارزش خالص انباشته		
		**	طرف حساب انتظامي - منابع پيش بيني شده
**	حساب انتظامي - منابع پيش بيني شده		
		**	طرف حساب انتظامي - كنترل منابع بودجه اي
**	حساب انتظامي - كنترل منابع بودجه اي		

حساب خالص تغيير در وضعيت مالي به عنوان ح سابي موقت و واسطه براي انتقال ح ساب هاي صورت تغييرات در وضعيت مالي استفاده مي شود. لازم به ذكر است مانده حساب هاي خالص تغيير در وضعيت مالي و تعديلات سنواتي حسب مورد بدهكار يا بستانكار است و با حساب ارزش خالص انباشته بسته مي شود.

ثبت شماره (۲-۱۷): بستن حساب‌های دائمی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌دریافت درآمد
		**	بدهی به سایر واحدها
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
		**	ارزش خالص انباشته
**	بانک دریافت		
**	بانک وجوه سایر منابع		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	مطالبات از خزانه		
**	مطالبات از سایر واحدها		

ثبت شماره (۱۸): افتتاح حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت
		**	بانک وجوه سایر منابع
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	مطالبات از سایر واحدها
		**	مطالبات از خزانه
**	پیش‌دریافت درآمد		
**	بدهی به سایر واحدها		
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		
**	ارزش خالص انباشته		

فصل ششم

حسابداری وجوه سپرده

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت وجوه سپرده بانک رد وجوه سپرده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و اشخاص	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذیحساب	
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از
*		به تفکیک سال	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده ^۱	عملیات مبادله‌ای
				بدهی‌های جاری
*		به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

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

۲- حسابداری وجوه سپرده

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک رد وجوه سپرده
**	مطالبات از خزانه		
سپرده های پرداختنی			
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

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

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

بر اساس نظریه شورای حقوقی دیوان محاسبات کشور (طی نامه شماره ۷۰۰۰/۱۰۶/د مورخ ۱۳۹۲/۴/۱) در خصوص ماده (۴۲) شرایط عمومی پیمان، وجوه موضوع این ماده از محل تضمین یا هر نوع مطالبات و سپرده های که پیمانکار نزد کارفرما دارد، تامین و برداشت می شود. بدیهی است درآمد حاصل از جرایم و خسارات در ماده مذکور به حساب درآمد عمومی کشور واریز می گردد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۰): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده
		**	سپرده‌های پرداختی
**	بانک رد وجوه سپرده		
**	تنخواه گردان رد وجوه سپرده عاملین ذبحساب		
**	مطالبات از خزانه		
**	بانک دریافت وجوه سپرده		

فصل هفتم

حسابداری موارد خاص

صفحه	عناوین	بخش
۱۱۵	مسابرداری و وجوه نامشخص	۱
۱۱۸	مسابرداری و وجوه پیک‌های بین راهی	۲
۱۲۱	مسابرداری استرداد و وجوه اضافه دریافتی	۳
۱۳۱	مسابرداری و وجوه اداره شده	۴
۱۳۴	مسابرداری و دایع	۵
۱۳۶	مسابرداری فانه‌های سازمانی	۶
۱۳۹	مسابرداری مطالبات تایید شده پیمانکاران به‌عنوان ضمانتنامه وجه الضمان	۷
۱۴۳	مسابرداری واگذاری و استفاده از قیر	۸
۱۵۲	مسابرداری اوراق مشارکت	۹
۱۶۰	مسابرداری اسناد فزانه اسلامی	۱۰
۱۷۰	مسابرداری تسهیلات مالی دریافتی	۱۱
۱۷۹	مسابرداری اوراق اجاره	۱۲
۱۸۵	مسابرداری اسناد تسویه فزانه	۱۳
۱۹۰	مسابرداری اوراق مرابحه	۱۴
۱۹۶	مسابرداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات و امد گزارشگر	۱۵
۱۹۹	مسابرداری اوراق بهادار	۱۶
۲۰۲	مسابرداری تسویه و تهاجر دیون و تعهدات	۱۷
۲۰۶	مسابرداری اعتبار اسنادی و فاینانس	۱۸
۲۱۰	مسابرداری و وجوه یارانه	۱۹
۲۱۳	مسابرداری مالیات و عوارض ارزش افزوده	۲۰
۲۱۹	مسابرداری و وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی	۲۱
۲۲۲	مسابرداری تسعیر ارز	۲۲
۲۲۷	مسابرداری دارایی‌های امانی	۲۳
۲۳۰	مسابرداری و وجوه حاصل از استرداد اموال سرقتی و اختلاسی در نیروهای مسلح	۲۴
۲۳۲	مسابرداری و وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح	۲۵
۲۳۴	مسابرداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح	۲۶
۲۳۶	مسابرداری بودجه جمعی- فرجی	۲۷
۲۳۹	مسابرداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم	۲۸
۲۴۲	مسابرداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور	۲۹
۲۴۵	مسابرداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی‌های دولت	۳۰
۲۴۸	مسابرداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی	۳۱
۲۵۸	مسابرداری مواله ارزی	۳۲
۲۶۶	مسابرداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی	۳۳
۲۶۸	مسابرداری عملیات سازمان جمع‌آوری و فروش اموال تملیکی به نمایندگی از دولت	۳۴
۲۷۰	مسابرداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت‌ها	۳۵
۲۷۳	مسابرداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در شرکت‌ها	۳۶

بخش اول

حسابداری وجوه نامشخص

۱- مقدمه

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

۴- حسابداری وجوه نامشخص

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۴): استرداد وجوه نامشخص

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

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

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

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

بخش دوم

حسابداری وجوه چک‌های بین‌راهی

۱- مقدمه

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

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

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حساب‌ها

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

۴- حسابداری وجوه چک‌های بین راهی

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۵): بستن حساب‌ها

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

ثبت شماره (۶): افتتاح حساب‌ها

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

بخش سوم

حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

۱- مقدمه

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

- میزان دریافتی بابت تنخواه گردان رد وجوه اضافه دریافتی به نسبت مبالغ مسترد شده در سال قبل بوده و برابر یک دوازدهم آن تعیین می گردد.
- چنانچه واحدی در سنوات قبل استرداد وجوه اضافه دریافتی نداشته ولی در سال جاری برای استرداد وجوه اضافه دریافتی نیاز به جوهری داشته باشد، خزانه مجاز است باتوجه به مدارک و مستندات لازم وجوه مورد نیاز را واگذار نماید.
- برای عملیات مالی استرداد مازاد منابع وصولی، حساب بانکی جداگانه ای طبق مقررات افتتاح می شود.

۲- تعریف مفاهیم

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

۳- سرفصل حسابها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک رد وجوه اضافه دریافتی	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
	*	به تفکیک سال	دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی ^۱	
بدهی های جاری				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی	سایر بدهی های جاری
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمام / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی بابت اعتبار	حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمام)، ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی
	*		حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی

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

۴- حسابداری استرداد وجوه اضافه دریافتی

الف) استرداد وجوه اضافه دریافتی از محل درآمد 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت 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 درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط سال(های) موردنظر را نیز تجدید آرایه کند.

لازم به ذکر است چنانچه استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به پیش‌دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	وجوه ارسالی بابت درآمد 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 درآمد عمومی، حساب تعدیلات سنواتی را بستانکار نموده و وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی سال(های) موردنظر را نیز تجدید آرایه کند.

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

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

ثبت شماره (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

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

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

ثبت شماره (۶): بستن حساب‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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-۱-۲) 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت 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 درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

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

لازم به ذکر است، استرداد درآمدها و وجوهی که زاید بر میزان یا اشتباه‌ها واریز گردیده است، صرفاً 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعديلات 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 درآمدهای دولت 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 تعديلات سنواتی، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	تعديلات 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 درآمد عمومی سال(های) مربوط را نیز تجدید ارایه کند.

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

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

لازم به ذکر 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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای واحد 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 درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی بدهکار می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر علاوه بر اعمال ثبت فوق باید درآمدهای واحد 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 درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط، حساب پیش‌دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

ثبت شماره (۲): تعدیل حساب‌های انتظامی بر اساس آخرین اصلاحیه تاییدیه‌های خزانه

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

خزانه نسبت به اصلاح تاییدیه درآمد اختصاصی و تاییدیه دریافتی اعتبارات اختصاصی اقدام می نماید. از این رو واحد گزارشگر بایستی حساب های "حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای" و "حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار" و طرف حساب آن ها را بر اساس آخرین اصلاحیه تاییدیه مربوط، با استفاده از ثبت های فوق تعدیل نماید. بدیهی است در صورتی که وجوه استرداد مزبور از محل وجوه دریافتی از محل اعتبارات اختصاصی سال (های) قبل باشد نیازی به اعمال ثبت فوق نمی باشد.

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

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

ثبت شماره (۴): بستن حساب ها

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی 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 درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط، حساب تعدیلات سنواتی را بدهکار نموده و درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی 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 پیش دریافت درآمد باشد، در ثبت فوق به جای حساب درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار خواهد شد.

درآمد حاصل از حقوق ورودی گمرک ایران در قانون بودجه کل کشور به صورت ملی پیش بینی شده است. واحد مزبور به هنگام تحقق درآمد حاصل از حقوق ورودی در گمرک استان، اقدام به شناسایی این درآمد می نماید. 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

در صورتی که استرداد وجوه اضافه دریافتی مربوط به درآمد سال جاری گمرک ایران باشد، حساب انتظامی زیر برای کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای (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. به علاوه، در چنین حالتی ثبت انتظامی فوق اعمال نمی‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	مطالبات از خزانه		
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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	حواله 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	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

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
اعتبار هزینه تخصیص یافته			
		**	
**	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		

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

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

ثبت شماره (۱۳): بستن حساب‌ها

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

۳- حسابداری وجوه اداره شده

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

ثبت شماره (۳): به میزان واریز اصل و سود حاصل از بازپرداخت اقساط و جرایم مربوط به حساب درآمد عمومی بر اساس گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			انتقال به خزانه
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط ^۱		

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 اصل تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت و مبالغ بلااستفاده و تعهد نشده به حساب درآمد عمومی مطابق گزارش عملکرد سه ماهه ارایه شده از سوی موسسه عامل حساب "انتقال به خزانه" بدهکار و به میزان واریز سود حاصل از بازپرداخت اقساط و جرایم حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" بدهکار می‌شود.

بخش پنجم

حسابداری و دایع

۱- تعریف مفاهیم

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

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری ودایع

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ودایع
**	بانک ...		

		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

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

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد ودایع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	ودایع		

		**	انتقال به خزانه
**	بانک ...		

ثبت شماره (۳): بستن حساب‌ها

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

بخش ششم

حسابداری خانه‌های سازمانی

۱- مقدمه

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

در صورتی که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مربوط از جمله قوانین بودجه سنواتی مکلف به واریز وجوه مذکور به حساب درآمد عمومی خزانه باشد، نحوه حسابداری آن بر اساس فصل پنجم صورت پذیرد.

۲- سرفصل حساب‌ها

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

۳- حسابداری خانه‌های سازمانی

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط ^۱		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مطالبات از خزانه ^۱
**	بانک دریافت درآمد خانه‌های سازمانی		

در صورتی که اشخاص مورد نظر 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 دریافتی" را بستانکار کند.

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

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

بخش هفتم

حسابداری مطالبات تایید شده پیمانکاران

به عنوان ضمانتنامه وجه الضمان

۱- مقدمه

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

۲- سرفصل حساب‌ها

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

بدیهی است ثبت‌های بودجه‌ای 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

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

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

بخش هشتم

حسابداری واگذاری و استفاده از قیر

۱-سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی- حواله قیر	حساب‌ها و اسناد دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی، طرح- پروژه و ردیف)/ نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد دریافتی- سهمیه و کیوم باتوم	حاصل از عملیات مبادله‌ای
				درآمدها
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه/ طرح پروژه و ردیف)	قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	دریافتی از محل منابع عمومی
*		نوع سایر منابع	قیر دریافتی از محل سایر منابع	سایر منابع دریافتی
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	درآمدها- انتقالات	انتقالات از سایر واحدها
				هزینه‌ها
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی/ سایر منابع)، اشخاص و طبقه اقلام انتقال یافته	هزینه‌ها- انتقالات	انتقالات به سایر واحدها

۲- حسابداری و واگذاری و استفاده از قیر

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

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب‌های بودجه‌ای مرتبط با قیر واگذار نشده

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

لازم به ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود و هر گونه تغییر در بهای قیر اعلامی توسط مراجع ذیربط، صرفاً در ثبت‌های مالی این دستورالعمل منعکس خواهد شد.

ثبت شماره (۲): به هنگام اعلام سهمیه و کیوم باتوم (ماده اولیه تولید قیر) واحد گزارشگر توسط شرکت ملی نفت به پالایشگاه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم
**	قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها از محل بودجه عمومی دولت، به میزان قیر دریافتی از محل منابع بودجه‌ای نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		

ثبت‌های مربوط به ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه و تخصیص اعتبار بایستی حسب مورد بر اساس ثبت‌های مندرج در فصل ۴ اعمال شود. در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط، سهمیه و کیوم باتوم از محل "سایر منابع" به واحد گزارشگر اعلام شود، در ثبت فوق حساب "قیر دریافتی از محل سایر منابع" جایگزین حساب "قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" می‌گردد. شایان ذکر است، رویدادهای مالی مرتبط با "سایر منابع" واحدهای گزارشگر بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌شود.

لازم به ذکر است، حساب‌های انتظامی فوق بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقتنامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود. بدیهی است، اعمال حساب‌های انتظامی فوق برای قیر دریافتی از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم		

ثبت شماره (۴): چنانچه قیر مورد نیاز اشخاص طرف قرارداد مجاز پس از اخذ تضمین لازم، از سوی اشخاص معینی به آن‌ها واگذار شود.

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

		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

ثبت شماره (۵): در صورت استفاده از قیر در فرایند تولید توسط اشخاص طرف قرارداد مطابق صورت وضعیت کارهای انجام شده پیمانکار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		**	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 حساب "اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی" را حسب مورد بدهکار و حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی" را حسب مورد بستانکار نماید. بدیهی است با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

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

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): واحد گزارشگر دارای سهمیه و کیوم 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.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای / حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	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 و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. بدیهی است چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم باتوم واحد گزارشگر به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، در ثبت فوق حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی - سهمیه و کیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و حساب "اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته" به جای حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی" بستانکار خواهد شد.

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار بابت سهمیه و کیوم باتوم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای / بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	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		

شایان ذکر است، ثبت فوق با این فرض انجام شده است که پس از ارسال سهمیه و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شده باشد. چنانچه قبل از ارسال سهمیه و کیوم باتوم به شرکت‌های تولیدکننده قیر، ابلاغ انجام شود، حساب "حساب‌ها و اسناد دریافتنی - سهمیه و کیوم باتوم" به جای حساب "موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" بدهکار خواهد شد. بدیهی است، اعمال حساب‌های بودجه‌ای و حساب‌های انتظامی فوق برای ابلاغ از محل سایر منابع موضوعیت ندارد.

لازم به ذکر است، حساب‌های انتظامی فوق بر مبنای نرخ اعلامی قیر در آخرین اصلاحیه موافقت‌نامه و اعلامیه تخصیص اعتبار، اعمال می‌شود. بدیهی است، اعمال حساب‌های انتظامی فوق برای قیر دریافتی 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.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی 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 حساب "اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی" را حسب مورد بدهکار و حساب "اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی" یا حساب "اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی" را حسب مورد بستانکار نماید. بدیهی است، با کاهش تضمین‌های دریافتی، حساب انتظامی تضمین‌های دریافتی و طرف حساب آن تعدیل می‌شود.

پ) در صورتی که 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 می دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی		
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر
**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

شایان ذکر است، سطح تفصیلی "نوع پرداخت‌های غیر قطعی" حساب اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی بایستی به تنخواه‌گردان پرداخت تعیین شود.

ثبت شماره (۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

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

ثبت شماره (۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از حواله قیر واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر		

		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

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

عاملین ذیحساب دریافت کننده حواله قیر

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت مواد و کالا
**	موجودی‌های 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		

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

قیر قابل اختصاص به اشخاص طرف قرارداد مجاز باید متناسب با پیشرفت طرح یا پروژه باشد و در صورت عدم استفاده طی مهلت مقرر باید به عاملین ذیحساب متولی بازگردانده شود. عاملین ذیحساب مربوط پس از دریافت قیر مازاد، حساب موجودی مربوط را بدهکار و حساب پیش‌پرداخت مواد و کالا را بستانکار می‌نماید.

ثبت شماره (۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط به تسویه تنخواه‌گردان واگذار شده به عاملین ذیحساب در موعد قانونی مقرر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

بخش نهم

حسابداری اوراق مشارکت

۱- مقدمه

یکی از ابزارهای تامین منابع مالی برای تکمیل طرح‌های عمرانی، انتشار اوراق مشارکت است. به علاوه انتشار اوراق مشارکت می‌تواند با هدف اجرای سیاست‌های پولی مربوط از سوی دولت و هدایت نقدینگی به سمت امور زیربنایی و تولیدی صورت پذیرد. اوراق مشارکت عموماً مربوط به تامین مالی یک طرح انتفاعی خاص بوده و دستگاه اجرایی مشخصی متولی انتشار آن است. البته در برخی مواقع انتشار اوراق مشارکت راساً توسط دولت صورت می‌گیرد. لذا این دستورالعمل برای ارایه روش حسابداری عملیات مربوط به اوراق مشارکت با توجه به دو رویکرد یادشده تدوین 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 حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک سال و اشخاص	ودایع	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانة	
بدهی‌های جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مشارکت	اوراق مشارکت پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی و سال‌جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق	حساب انتظامی - اوراق مشارکت	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

۴- حسابداری اوراق مشارکت

الف) چنانچه اوراق مشارکت از طریق واحد گزارشگر واگذار شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد. الف-۱) در صورتی که اوراق مشارکت به منظور تامین مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار گیرد.

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	ودایع ^۱
**	اوراق مشارکت پرداختنی ^۲		

۱- چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود.

۲- بخش جاری 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 صورتی که 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 این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

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

ثبت شماره (۵): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده اوراق مشارکت طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت سود تضمین شده و اصل اوراق مشارکت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		
**	ودایع		

بدیهی است به‌هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف- (۲) چنانچه به منظور تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، اوراق مشارکت مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار شود.

ثبت شماره (۱): به‌هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	اوراق مشارکت پرداختی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		

حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		**	
طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		**	
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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 می‌سازد، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۳): شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در پایان هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختی
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک ...		

بدیهی است، به هنگام بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

ب) در صورتی که اوراق مشارکت راسا توسط دولت واگذار شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی‌های 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 محل منابع عمومی) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مشارکت

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از طریق واگذاری اوراق مشارکت به اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

خاطر نشان می‌سازد، کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار مربوط تامین و پرداخت شود.

پ) در صورت ابلاغ از محل اوراق مشارکت فروش نرفته انتقالی

واحد گزارشگر ابلاغ دهنده

ثبت شماره (۱): افتتاح حساب اوراق مشارکت واگذار نشده از سال قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اوراق مشارکت
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت		

به میزان انتقال اوراق مشارکت اختصاص یافته واگذار نشده به سال بعد، حساب‌های انتظامی فوق نگهداری و حساب بودجه‌ای فوق در سطح تفصیلی سال جاری ثبت می‌شود.

ثبت شماره (۲): در صورت ابلاغ اوراق مشارکت فروش نرفته به سایر واحدها از طریق سازو کار ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		

		**	سایر هزینه‌ها- انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل ^۱		
		**	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی- اوراق مشارکت		

۱- چنانچه مسئولیت تسویه بدهی اوراق فروش نرفته بر عهده واحد گزارشگر باشد، به جای حساب "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل"، حساب "اوراق مشارکت پرداختنی" شناسایی می‌شود. ضمناً در این حالت حساب‌های "حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار" و طرف حساب آن به‌منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها با سطح تفصیلی سنواتی، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص نگهداری می‌شوند.

واحد گزارشگر ابلاغ گیرنده

ثبت شماره (۱): پس از دریافت اعلامیه ابلاغ اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی
**	بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی		
		**	حساب انتظامی- اوراق مشارکت
**	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت		

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌ها از طریق واگذاری اوراق مشارکت فروش نرفته به اشخاص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	درآمدها- انتقالات ^۱		
		**	طرف حساب انتظامی- اوراق مشارکت
**	حساب انتظامی- اوراق مشارکت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر با سطح تفصیلی سنواتی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار ^۲		

۱- در صورتی که مسئولیت تسویه بدهی اوراق مشارکت فروش نرفته مربوط به دستگاه اجرایی خاص، بر عهده دولت باشد، بدهی واحد گزارشگر در مقابل حساب "درآمدها-انتقالات" شناسایی می‌شود. به‌علاوه رویدادهای مربوط به شناسایی و گزارش بدهی 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.

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

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مشارکت پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مشارکت باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) بخش دوازدهم (حسابداری اوراق اجاره) از فصل هفتم توسط واحد گزارشگر دریافت کننده اعتبار تخصیص یافته شناسایی و اطلاعات آن بر اساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌های مربوط وزارت امور اقتصادی و دارایی با موضوع گزارش بدهی‌ها و مطالبات، به مرکز مدیریت 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 "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 معامله 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/ت/۵۰۶۵۹ هـ مورخ ۱۳۹۴/۹/۲۲) و اصلاحیه‌های بعدی آن 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.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی های جاری
*		به تفکیک سال آ، اشخاص و مشخصات اسناد	اسناد خزانه پرداختنی ^۱	حساب ها و اسناد پرداختنی
	*	به تفکیک سال، مشخصات اعتبار (طرح- پروژه و ردیف)، اشخاص و واحد پولی	هزینه مالی آتی	حاصل از عملیات مبادله‌ای
				حساب های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اسناد	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی)، مشخصات اعتبار (هزینه/ سرمایه‌ای، مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد/ واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای/ واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه‌ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی

۱- چنانچه انتظار رود که اسناد خزانه اسلامی بیش‌تر از دوازده ماه پس از تاریخ گزارشگری تسویه شود، به عنوان بدهی‌های غیرجاری واحد گزارشگر در ذیل 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... انتقالی
**	بودجه اعتبار... انتقالی		
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

به میزان انتقال اسناد خزانه اسلامی اختصاص یافته واگذار نشده 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		

ثبت‌های مربوط به ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه و تخصیص اعتبار بایستی حسب مورد بر اساس ثبت‌های مندرج در فصول ۲ و ۴ اعمال شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد خزانه اسلامی به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار ...
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۱		
		**	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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... تامین شده / اعتبار... انتقالی تامین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته		
**	اعتبار... ابلاغی		
**	اعتبار... انتقالی		
به میزان 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 ^۱
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۲		
**	اسناد خزانه پرداختنی		
اعتبار... مصرف شده / اعتبار... انتقالی مصرف شده			
**	اعتبار... تامین شده / اعتبار... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی و همچنین حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار مصوب و ابلاغی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص تعدیل می‌شود.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- 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 "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 "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. به علاوه، در

صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "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 مورد نیاز صورت‌های مالی نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به مراجع قانونی ذیربط ارائه نماید. شایان ذکر است، در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات مربوط امکان تأمین اعتبار برای تسویه تعهدات مازاد بر اعتبار تخصیص یافته وجود داشته باشد، در ثبت فوق حسب مورد حساب "ذخیره تعهدات هزینه‌ای" یا "ذخیره تعهدات سرمایه‌ای" جایگزین سرفصل "حساب‌ها و اسناد پرداختنی" خواهد شد.

شایان ذکر است، چنانچه اسناد خزانه اسلامی تحت عنوان علی‌الحساب به اشخاص واگذار شود، در ثبت فوق حساب "اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیرقطعی" یا "حساب اعتبار ... انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی" حسب مورد جایگزین حساب "اعتبار ... مصرف شده" و "اعتبار ... انتقالی مصرف شده" می‌شود. در این صورت "حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت ... و طرف حساب آن نیز اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۶): در صورت توثیق یا ممنوع معامله نمودن اسناد خزانه اسلامی بابت سپرده حسن اجرای کار و سپرده بیمه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... تأمین شده/ اعتبار... انتقالی تأمین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته/ اعتبار... ابلاغی/ اعتبار... انتقالی		
به میزان تعهدات شناسایی شده فاقد تأمین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تأمین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۱		
		**	اعتبار ... مصرف شده/ اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تأمین شده/ اعتبار ... انتقالی تأمین 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 "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.

به علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب های "دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه ای از محل اعتبار سال قبل" گردد و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
		**	هزینه مالی آتی ^۱
**	حساب ها و اسناد پرداختنی ^۲		

۱- حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از دفاتر خارج می شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید تحمل شده مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۹) قابل انتساب به دارایی های واجد شرایط باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می گردد. بر این اساس، به هنگام مستهلک کردن حساب "هزینه مالی آتی"، حسب مورد حساب "دارایی در جریان تکمیل" یا حساب "هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت" بدهکار و حساب "هزینه مالی آتی" بستانکار می گردد.

۲- به هنگام تسویه بدهی فوق از محل واگذاری اسناد خزانه اسلامی، ثبت شماره (۵) اعمال می شود. شایان ذکر است، چنانچه بدهی فوق مازاد بر اعتبار تخصیص یافته باشد، در این ثبت حسب مورد حساب "ذخیره تعهدات هزینه ای" یا "ذخیره تعهدات سرمایه ای" جایگزین حساب "حساب ها و اسناد پرداختنی" می شود.

ثبت شماره (۸): به هنگام استرداد اسناد خزانه اسلامی تا قبل از سررسید آن به اشخاص طبق قوانین و مقررات مربوط

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

ثبت شماره (۹): به هنگام واریز وجوه اسناد فوق در سررسید به حساب سپرده واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت وجوه سپرده
**	سپرده های پرداختنی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (۱۰): به هنگام واگذاری اسناد خزانه اسلامی بابت تسویه بدهی مرتبط با بیمه به سازمان تامین اجتماعی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
به میزان بدهی‌های شناسایی شده فاقد تامین اعتبار در سال جاری، حسب مورد تامین اعتبار فوق ثبت می‌شود.			
		**	بیمه پرداختنی
		**	هزینه مالی آتی ^۱
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۲		
**	اسناد خزانه پرداختنی		
		**	اعتبار ... مصرف شده / اعتبار ... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار ابلاغی و همچنین حفظ قدرت خرید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار مصوب و ابلاغی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص تعدیل می‌شود.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- 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.

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 "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. به علاوه، در صورتی که اسناد خزانه اسلامی از محل اعتبار ابلاغی سال قبل واگذار شود، در ثبت فوق حساب "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 پیش پرداخت از محل اسناد خزانه اسلامی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته / اعتبار ... ابلاغی / اعتبار ... انتقالی		
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا
		**	هزینه مالی آتی ^۱
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۲		
**	اسناد خزانه پرداختی		
		**	اعتبار ... بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار ... انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده از محل اعتبار مصوب و ابلاغی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
حساب‌های انتظامی زیر به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص تعدیل می‌شود.			
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی
**	حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اسناد خزانه اسلامی واگذار شده به اشخاص، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به میزان تضمین دریافتی از اشخاص نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

۱- حساب‌های "هزینه مالی آتی" و "اسناد خزانه پرداختی" 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 "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 "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 "سنواتی" اعمال شود.

ثبت شماره (۱۲): به میزان تحمل مخارج تامین مالی در هر دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	هزینه مالی آتی		
		**	اسناد خزانه پرداختنی
**	درآمدها - انتقالات		

حساب "هزینه مالی آتی" در هر دوره مالی مستهلک و تا زمان سررسید اسناد خزانه اسلامی واگذار شده مربوط از دفاتر خارج می‌شود. چنانچه مخارج حفظ قدرت خرید تحمل 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اسناد خزانه پرداختنی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اسناد خزانه پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به 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 ارائه شود.

بخش یازدهم

حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

۱- تعاریف و اصطلاحات

طرح های در دست اجرا: طرح های تملک دارایی های سرمایه ای ملی و ملی استانی شده شروع شده مندرج در قوانین بودجه سنواتی

قرارداد تسهیلات مالی: قراردادی که برای تامین منابع مالی طرح های در دست اجرا با تایید سازمان برنامه و بودجه کشور بین دستگاه اجرایی و تامین کننده منابع مالی منعقد می شود.

تامین کننده منابع مالی: پیمانکار یا سازنده طرح، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی، بانک ها و سایر موسسات اعتباری مالی و پولی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که تامین مالی طرح های نیمه تمام را به عهده می گیرند.

۲- سرفصل حساب ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی های جاری				
	*	به تفکیک سال و موضوع مطالبات	مطالبات از خزانه	حساب ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله ای
بدهی های جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص و واحد پولی	سود تضمین شده پرداختی	حساب ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله ای
بدهی های غیر جاری				
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	حساب ها و اسناد پرداختی بلندمدت
	*	به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	
حساب های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - تضمین های واگذار شده	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم)، ماهیت منابع (درآمد / واگذاری دارایی های سرمایه ای / واگذاری دارایی های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه بندی بودجه ای)	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	طرف حساب های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی / اختصاصی و سال جاری / دوره متمم / سنواتی)، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	حساب های انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار	طرف حساب های انتظامی

۳- حسابداری تسهیلات مالی دریافتی

الف) چنانچه تسهیلات مالی از طریق واحد گزارشگر دریافت شود و آن واحد مسئولیت تسویه بدهی را بر عهده داشته باشد.

الف-۱) در صورتی که تسهیلات مالی به منظور تامین مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، به حساب واحد گزارشگر واریز شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): دریافت تسهیلات مالی بلندمدت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	بانک ...
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات مالی دریافتی از محل تسهیلات فوق تامین و برداشت شود، هزینه‌های مربوط نیز در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی می‌گردد؛ در غیر این صورت هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی‌های واحد گزارشگر باشد، به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود.

ثبت شماره (۳): واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به داری‌های واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

ثبت شماره (۶): بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات مالی دریافتی

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

بدیهی است به هنگام بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

الف-۲) چنانچه تسویه تعهدات تایید شده طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی واحد گزارشگر، مستقیماً از سوی اشخاص ارایه‌دهنده تسهیلات مالی انجام شود.

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل / هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	سود تضمین شده پرداختنی		

۱- چنانچه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی مربوط قابل انتساب به دارایی‌های واجد شرایط واحد گزارشگر باشد، این مخارج به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود، در غیر این صورت این مخارج به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده 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 صورتی که تسهیلات مالی راسا توسط دولت دریافت شود و مسئولیت تسویه آن نیز بر عهده دولت باشد، بدهی‌های مرتبط با این تسهیلات در مرکز مدیریت بدهی‌های 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 محل منابع عمومی) شناسایی می‌نماید.

واحد گزارشگر دریافت‌کننده منابع حاصل از تسهیلات مالی

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

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

لازم به ذکر است، حساب‌های بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز باید به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر ثبت شود.

ثبت شماره (۲): در صورت تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر از سوی اشخاص ارایه دهنده تسهیلات مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تسهیلات مالی دریافتی، 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): به میزان بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی باید 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. به علاوه برای آن دسته از بدهی‌های ناشی از دریافت تسهیلات مالی بلندمدت در سال‌های قبل که واحد گزارشگر دریافت‌کننده 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 "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 تأمین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تأمین شود.

پ-۱) در صورتی که 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، صرفاً آن را به عنوان درآمدها (دریافتی از محل منابع عمومی) 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت		

ثبت شماره (۲): شناسایی سودهای تضمین شده تحقق یافته تسهیلات مالی دریافتی در هر سال مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	سود تضمین شده پرداختی		

ثبت شماره (۳): شناسایی بازپرداخت اقساط و سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی پس از تأمین اعتبار لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	بانک پرداخت هزینه		
		**	اعتبار هزینه مصرف شده
**	اعتبار هزینه تأمین 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 صورتی که منابع لازم برای تسویه تسهیلات مالی ارزی دریافتی از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی از محل منابع داخلی واحد دریافت‌کننده تسهیلات تأمین 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 دریافت‌کننده 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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی ارزی		
		**	انتقال به خزانه
**	بانک ...		

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 اجاره

۱- مقدمه

در راستای اجرای سیاست‌های پولی و مالی، تامین منابع مالی دولت و تسویه بدهی‌های قطعی واحد گزارشگر، اوراق اجاره با پشتوانه دارایی‌های واجد شرایط (طبق آیین‌نامه اجرایی مربوط) منتشر می‌شود. این اوراق به عنوان ابزار مالی بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران محسوب شده و از قابلیت معامله در بازار بورس و یا خارج از بورس (فرا بورس) برخوردار است. اعتبار مربوط به تسویه اصل و فرع اوراق اجاره مربوط به دولت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، در قوانین بودجه سنواتی برآورد و پس از تخصیص در مقاطع زمانی مربوط به سرمایه‌گذاران پرداخت می‌شود. کلیه کارمزدها و حق‌الزحمه‌های انتشار این اوراق حسب مورد بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور یا شرکت‌های دولتی استفاده‌کننده از این اوراق است.

به طور کلی دو وضعیت برای تسویه بدهی‌های دولت قابل تصور می‌باشد. در وضعیت اول واحد گزارشگر مشخصی به عنوان متولی شناسایی آن‌ها نیست. در این حالت شناسایی بدهی‌ها توسط مرکز مدیریت بدهی‌های 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت رویدادهای مالی مربوط به اوراق اجاره را مطابق این دستورالعمل شناسایی و گزارش می‌نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک سال	دارایی اجاره‌ای	دارایی‌های ثابت مشهود
*		به تفکیک دارایی مربوط	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	
*		به تفکیک سال و اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق اجاره	تعهدات اوراق اجاره	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت

۳- حسابداری اوراق اجاره

واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای

الف) چنانچه وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره به اشخاص طلبکار واگذار شود.

الف-۱) در صورتی که واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، شناسایی 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

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

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها - 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت مبنی بر فروش اوراق اجاره مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت وجوه حاصل از فروش اوراق اجاره

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

ثبت شماره (۳): تسویه و پرداخت بدهی‌های دولت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی/ ذخیره تعهدات هزینه‌ای/ 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 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): به هنگام واگذاری اوراق اجاره به اشخاص

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی/ ذخیره تعهدات هزینه‌ای/ 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار... مصرف شده
**	اعتبار... تامین شده		

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی

ثبت شماره (۱): تغییر در طبقه‌بندی دارایی‌های مورد اجاره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی اجاره‌ای
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

واحد گزارشگر اجاره‌کننده دارایی باید پس از انتقال مالکیت دارایی مورد اجاره، طبقه‌بندی دارایی مزبور را تعدیل و موضوع را در
 یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نماید. بدیهی است پس از پایان دوره اجاره، طبقه‌بندی دارایی‌های اجاره‌ای تعدیل می‌شود.

ثبت شماره (۲): شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌های اجاره‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای		

وزارت امور اقتصادی و دارایی – مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق اجاره واگذار شده

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

چنانچه واحد گزارشگر مشخصی متولی شناسایی بدهی‌های دولت نباشد، ابتدا شناسایی اولیه آن‌ها در مقابل حساب ارزش خالص انباشته اعمال گردیده و سپس بدهی مزبور جایگزین حساب ارزش خالص انباشته در شناسایی رویداد فوق می‌شود.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تعهدات اوراق اجاره
		**	سود تضمین شده پرداختی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و فرع اوراق اجاره باید مطابق ثبت‌های مربوط به "واحد گزارشگر دارای اعتبار بودجه‌ای" در بند (پ) این بخش 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.

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 بدهی‌های 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 تسلیم می‌شود.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی‌های غیر جاری
*		به تفکیک سال و اشخاص	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره متمم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

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 نوع اول بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی/ انتقال به خزانه ^۱
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی ^۲		

۱- در مواردی که منشاء ایجاد مطالبات، درآمدهای دولت باشد، در ثبت فوق حساب "وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی" با سطح تفصیلی "شماره طبقه‌بندی بودجه" (مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور) مورد استفاده قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، چنانچه منشاء ایجاد مطالبات، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای یا مالی باشد، در ثبت فوق حساب "انتقال به خزانه" با سطح تفصیلی "شماره طبقه‌بندی بودجه" (مندرج در قانون بودجه سالانه کل کشور) استفاده می‌شود.

۲- چنانچه مطالبات مربوط به سال‌های قبل شناسایی نشده باشد، با توجه به تاریخ ایجاد آن (قبل از اجرای حسابداری تعهدی یا بعد از اجرای آن) ابتدا حسب مورد در مقابل حساب "شناسایی اولیه دارایی‌ها" یا "تعدیلات سنواتی" شناسایی و پس از آن ثبت فوق اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد تسویه خزانه نوع اول به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار ...
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها- انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات جاری/ دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۳): تسویه بدهی‌ها با مطالبات قطعی دولت در دستگاه بدهکار پس از صدور اسناد تسویه نوع اول بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... تامین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته		
**	اعتبار... ابلاغی ^۱		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای/ ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات جاری/ دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱		
		**	اعتبار... مصرف شده
**	اعتبار... تامین شده		

۱- شایان ذکر است، چنانچه تسویه بدهی‌ها با صدور اسناد تسویه خزانه از محل اعتبار ابلاغی صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" شود و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد.

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 سنواری" 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 یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

ب) اسناد تسویه خزانه نوع دوم

ثبت شماره (۱): به هنگام ابلاغ تمام یا بخشی از اعتبار تخصیص یافته مرتبط با اسناد تسویه خزانه نوع دوم به سایر واحدها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله اعتبار ...
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	هزینه‌ها - انتقالات
**	دریافتی بابت عملیات جاری/ دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۲): تسویه بدهی‌های دولت در دستگاه بدهکار پس از صدور اسناد تسویه خزانه نوع دوم بر اساس اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
**	اعتبار ... ابلاغی ^۱		
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره تعهدات هزینه‌ای / ذخیره تعهدات سرمایه‌ای
**	دریافتی بابت عملیات جاری / دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای ^۱		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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- شایان ذکر است، چنانچه تسویه بدهی‌ها با صدور اسناد تسویه خزانه از محل اعتبار ابلاغی صورت پذیرد، در ثبت فوق حساب "درآمدها - انتقالات" بایستی جایگزین حساب‌های "دریافتی بابت عملیات جاری" و یا "دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای" شود و به همین میزان حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن با سطح تفصیلی "سال جاری" اعمال گردد.

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 روابط مالی دولت انجام شده و اعتبار بودجه‌ای مربوط به تسویه آن‌ها در ردیف بودجه‌ای وزارت امور اقتصادی و دارایی لحاظ می‌شود. در چنین حالتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی بایستی صرفاً ثبت‌های بودجه‌ای و انتظامی فوق را اعمال نماید و به منظور کنترل عملکرد دریافتی‌ها بابت اعتبار، حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار و طرف حساب آن را نیز در دفاتر خود نگهداری کند.

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): به میزان اسناد تسویه خزانه نوع دوم صادر شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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. به علاوه، در صورتی که 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، نسبه به قیمت بالاتر به بانی می‌فروشد. بر این اساس بانی متعهد می‌شود که در سررسید مشخص، قیمت نسبه کالا را به دارندگان اوراق پرداخت نماید. به علاوه این اوراق ممکن است در برابر تسویه بدهی‌های بانی مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد. نحوه شناسایی و گزارش رویدادهای مرتبط با این موضوع در این دستورالعمل تعیین شده است.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				بدهی‌های غیر جاری
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق مرابحه	اوراق مرابحه پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلند مدت
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و مشخصات اوراق مرابحه	حساب انتظامی - اوراق مرابحه	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک منابع (عمومی/ اختصاصی و سال جاری/ دوره مسم/ سنواتی) و مشخصات اعتبار (مصوب/ ابلاغی و برنامه/ طرح- پروژه و ردیف)	حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری اوراق مرابحه

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

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها/ موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	اوراق مرابحه پرداختنی		
		**	اعتبار... مصرف شده
**	اعتبار... تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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 مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	اوراق مرابحه پرداختنی		

		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		
		**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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 (۳): شناسایی بدهی مرتبط با سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مرابحه در هر سال مالی

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

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

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

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

ب) در صورتی که دولت مسئول تسویه اوراق مرابحه باشد:

واحد گزارشگر دریافت کننده منابع حاصل از واگذاری اوراق مرابحه

ثبت شماره (۱): در صورت تحصیل دارایی از محل واگذاری اوراق مرابحه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها/ موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دریافتی بابت عملیات ...		
اعتبار ... مصرف شده			
**	اعتبار ... تامین شده	**	
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): چنانچه به منظور تسویه بدهی‌های واحد گزارشگر، اوراق مرابحه مستقیماً به اشخاص ذینفع واگذار گردد.

ثبت شماره (۱-۲): به میزان اوراق مرابحه اختصاص یافته به واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اوراق مرابحه
**	طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه		

ثبت شماره (۲-۲): واگذاری اوراق مرابحه به اشخاص و تسویه بدهی آن‌ها

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

		**	طرف حساب انتظامی- اوراق مرابحه
**	حساب انتظامی- اوراق مرابحه		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان اوراق مرابحه واگذار شده توسط نهاد واسط در سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های مالی نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای		

وزارت امور اقتصادی و دارایی - مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اوراق مرابحه واگذار شده

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق مرابحه پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص انباشته		

لازم به ذکر است رویدادهای مالی و بودجه‌ای مربوط به بازپرداخت اصل و سود تضمین شده اوراق مرابحه باید 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.

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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حسابها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی های غیر جاری
*		به تفکیک سال و واحد پولی	درآمد دوره های آتی ^۱	سرمایه گذاری های بلندمدت

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

۳- حسابداری دریافت اوراق بدهی در ازای مطالبات واحد گزارشگر

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بدهی

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

لازم به ذکر است ثبت‌های مربوط به شناسایی و دریافت سود تضمین شده تحقق یافته تنها زمانی اعمال می‌گردد که واحد گزارشگر بر اساس قوانین و مقررات مجاز به دریافت سود اوراق باشد.

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی / مطالبات از خزانه ^۱
**	بانک ...		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان وجوه ارسالی بابت منابع اختصاصی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- در صورتی که وجوه مزبور مربوط به منابع اختصاصی باشد، در ثبت فوق از سرفصل حساب "مطالبات از خزانه" استفاده می‌شود. شایان ذکر است، در این حالت حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن نیز بایستی اعمال شود.

بخش شانزدهم
حسابداری اوراق بهادار

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	موجودی‌ها
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع و تعداد اوراق بهادار	بدهی بابت اوراق بهادار	سایر بدهی‌های جاری

۲- حسابداری اوراق بهادار

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اوراق بهادار

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	بدهی بابت اوراق بهادار
**	سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار		
**	تنخواه گردان اوراق بهادار		
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

ثبت شماره (۴): به هنگام واریز درآمد حاصل از فروش اوراق بهادار به حساب خزانه

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

ثبت شماره (۵): بستن حسابها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	وجوه ارسالی بابت درآمد 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 حساب‌ها

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

۳- حسابداری تسویه و تهاتر دیون و تعهدات

ثبت شماره (۱): تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا دارایی‌های متعلق به سایر واحدهای گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	درآمدها- انتقالات		
		**	حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار
**	طرف حساب انتظامی- کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

بدیهی است، رویدادهای مربوط به ایجاد تعهدات و حساب‌های بودجه‌ای لازم پیش از ثبت مذکور شناسایی می‌شوند. در ضمن کسور قانونی تعهدات تایید شده بایستی در چارچوب موافقتنامه مزبور از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و پرداخت شود. همچنین واحد گزارشگر مالک سهام یا دارایی‌های واگذار شده بایستی ضمن خارج نمودن دارایی‌های مربوط در مقابل حساب " هزینه‌ها- انتقالات" از دفاتر آن واحد و تعیین سود و زیان واگذاری آن‌ها، ثبت زیر را نیز اعمال نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی- کنترل منابع بودجه‌ای		

ثبت شماره (۲): در صورتی که تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از محل واگذاری سهام یا سایر دارایی‌های متعلق به همان واحد گزارشگر تسویه شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
		**	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

		**	مازاد تجدید ارزیابی
**	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان تعهدات تسویه شده، با سطح تفصیلی واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نگهداری می‌شوند.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور 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 صورتی که ارزش دفتری دارایی واگذار شده بیش از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت (سایر هزینه‌ها) شناسایی و چنانچه ارزش دفتری دارایی واگذار شده کمتر از مبلغ تعهدات مورد نظر باشد، مابه‌التفاوت مربوط بایستی به عنوان درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (سایر درآمدهای واحد) 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 بین‌المللی به منظور اطمینان از دریافت مبالغ پرداختی، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در مبادلات بین‌المللی تعیین وظایف و مسولیت‌های خریدار و فروشنده و رفع اختلاف‌های احتمالی از اهمیت بالایی برخوردار است. این قواعد بر نقطه انتقال مخاطرات از فروشنده به خریدار و در نتیجه تعیین مالکیت کالا نیز موثر است و چنانچه در توافقی‌های فی‌مابین از اصطلاحات اینکوترمز استفاده شود، باید در اجرا از الزامات مقرر شده در آن تبعیت شود. همچنین بانک نیز به نیابت از خریدار که نگهدارنده اعتبار اسنادی است تا زمان دریافت تاییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده‌اند، وجه مربوط را پرداخت نمی‌نماید.

پرونده سفارشات به‌طور موقت از ابتدای گشایش اعتبار تا هنگام رسیدگی به اسناد دریافت کالا توسط اداره رسیدگی نگهداری می‌شود. در صورتی که اسناد مربوط به یک فعالیت (مانند خرید) در طی چند مرحله به اداره رسیدگی ارسال شود، در هر مرحله رسیدگی‌های لازم نسبت به مدارک مربوط به سفارش خرید اعمال گردیده و در قسمت رسیدگی به‌طور موقت بایگانی می‌شود تا هنگامی که سایر اسناد دریافت گردد که در این مرحله پس از کنترل‌های نهایی کلیه اسناد به اداره دریافت و پرداخت یا اداره صدور سند مربوطه ارسال می‌گردد.

در مواردی که ارقام خریداری، به دستگاه تحویل ولی صورت حساب خرید مربوط تا پایان ماه به امور مالی نرسیده باشد. اداره رسیدگی موظف است از طریق تدارکات پیگیری‌های لازم را تا اخذ فاکتور اعمال نماید. اسناد مربوط به خریدهای خارجی که به اداره رسیدگی تحویل می‌شوند پس از رسیدگی‌های لازم و تهیه کپی، برای پرداخت و یا صدور سند به ادارات مربوطه فرستاده شده و کپی آنها در پرونده مربوط به آن سفارش جهت محاسبه قیمت تمام شده ارقام خریداری شده در اداره رسیدگی بایگانی می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌های اعتبار اسنادی و فاینانس

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های غیر جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	دارایی‌های ثابت مشهود
				بدهی‌های جاری
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، موضوع بدهی و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی، برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای ^۱

۱- در صورتی که ماهیت تعهدات اعتبار اسنادی بلندمدت باشد، در حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

۳- حسابداری اعتبار اسنادی و فاینانس

الف) در صورتی که اعتبار لازم برای خرید سفارش‌های مربوط در سال جاری تامین و پرداخت شود.

ثبت شماره (۱): پس از وصول مبلغ ریالی قرارداد منعقد با بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بابت سفارش‌های اعتبار اسنادی و طی مراحل قانونی لازم (انجام سفارش، گشایش اعتبار و ...)، به میزان مبلغ پرداختی بابت پیش‌پرداخت، کارمزد و سایر هزینه‌های ثبت سفارش از قبیل بیمه کالا، ترخیص کالا و ... در دفاتر واحد گزارشگر مربوط شناسایی می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... ^۱ تامین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار... بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد.

برای خرید خدمات و کالاهای وارداتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی که دستگاه متقاضی نامیده می‌شوند، در صورتی اعتبار اسنادی افتتاح خواهد شد که معادل کل مبلغ آن و هزینه‌های بانکی و حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی و سایر هزینه‌های ذریبط از محل اعتبار مصوب تخصیص یافته سال مالی مربوط تامین و معادل ریالی هزینه‌های ارزی و هزینه‌های بانکی متعلقه به بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا بانک عامل حسب مورد پرداخت شده باشد.

ثبت شماره (۲): به هنگام دریافت سفارش فوق

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	بانک پرداخت ...		
		**	اعتبار... مصرف شده
**	اعتبار... بابت پرداخت‌های غیر قطعی		
**	اعتبار... تامین شده		

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

ب) چنانچه موضوع سفارش در سال جاری دریافت و تعهدات آن در سال‌های بعد تامین اعتبار و تسویه شود.

ثبت شماره (۱): پس از دریافت موضوع سفارش

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی		

در مورد آن قسمت از خدمات و کالاهای وارداتی که به موجب قراردادهای منعقد شده بهای آنها باید تدریجا و با 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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک پرداخت وجوه یارانه	موجودی نقد
				درآمدها
*		به تفکیک مشخصات اعتبار (برنامه / ردیف)	دریافتی بابت وجوه یارانه	دریافتی از محل منابع عمومی

۳- حسابداری وجوه یارانه

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه یارانه از خزانه، ثبت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت وجوه یارانه
**	دریافتی بابت وجوه یارانه		

ثبت شماره (۲): سازمان هدفمندی یارانه‌ها بایستی پس از تامین اعتبار لازم، تعهدات مربوط به یارانه‌ها را همزمان با قطعی شدن آن (تحمل هزینه) به صورت ذیل شناسایی نماید.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		

ثبت شماره (۳): پس از پرداخت تعهدات شناسایی شده، حساب‌ها و اسناد پرداختی مربوط کاهش یافته و حسب مورد حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بانک پرداخت وجوه یارانه		

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

ثبت شماره (۴): در صورت استرداد بخشی از وجوه واریزی به حساب بانک مربوط (به دلیل مسدود بودن حسابها و ...)، ثبتهای ذیل شناسایی می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت هزینه
**	حسابها و اسناد پرداختی		
		**	اعتبار هزینه تخصیص یافته
**	اعتبار هزینه مصرف شده		

چنانچه تعهدات شناسایی شدهی مذکور پرداخت گردد، حسابهای مالی و بودجهای فوق با ثبت معکوس شناسایی خواهند شد. بدیهی است، در صورتی که تسویه تعهدات فوق مربوط به سال قبل باشند، حسابهای بودجهای مربوط در سطح تفصیلی با عنوان انتقالی شناسایی خواهند شد.

بخش بیستم

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

۱- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده	موجودی نقد
	*	به تفکیک سال، دوره مالیاتی و اشخاص	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، دوره مالیاتی، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۲- حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده

حسابداری مالیات و عوارض ارزش افزوده در حالات ذیل امکان پذیر می‌باشد:

حالت اول - خرید کالا یا دریافت خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نباشد.
در صورتی مالیات و عوارض ارزش افزوده برای خرید کالا یا دریافت خدمات توسط دستگاه اجرایی مزبور پرداخت گردد، مالیات و عوارض یاد شده به بهای تمام شده کالا و یا خدمات مربوط اضافه می‌شود.

حالت دوم - فروش کالا یا ارائه خدمات توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد.
ثبت شماره (۱): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلا وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد، حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (۲): در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده بوده که پس از واریز آن به حساب‌های مالیاتی و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

در مواردی که واحد گزارشگر موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده از محل اعتبار طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای اقدام به خرید کالا و خدمات مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نماید، مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط، به بهای تمام شده طرح موردنظر منظور می‌گردد.

توضیحات:

الف) حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور توسط اداره کل خزانه و با خزانه معین استانها افتتاح و کلیه وجوه دریافتی از محل مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط دستگاههای اجرایی به این حساب واریز می‌گردد.

ب) طبق ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمامی مودیان مشمول قانون موظفند در زمان مقرر نسبت به پرداخت مالیات و عوارض مذکور اقدام کنند و در صورت عدم پرداخت، مشمول جریمه ماده (۲۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند شد.

حالت سوم - خرید کالا یا دریافت خدمات به منظور فروش توسط واحد گزارشگر که مودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده 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.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار... ^۱ تامین شده
**	اعتبار... تخصیص یافته		
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات
**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی		
**	بانک ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

۱- حساب مذکور حسب مورد برای اعتبار هزینه یا اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای قابل استفاده می‌باشد، بدیهی است در صورتی که خرید کالا یا دریافت خدمت از محل سایر منابع صورت گیرد نیازی به ثبت فوق نخواهد بود.

ثبت شماره (۲): چنانچه به هنگام فروش کالا و ارائه خدمت، مالیات و عوارض کلاً وصول شود و یا وصول نشود و یا بخشی از آن وصول گردد حسب مورد ثبت زیر (معادل مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات) در دفاتر واحد گزارشگر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات		

ثبت شماره (۳): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات بیشتر باشد، نشان‌دهنده بدهی بابت مالیات و عوارض ارزش افزوده است که پس از واریز و تسویه آن ثبت زیر انجام می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

ثبت شماره (۴): پس از تسویه بدهی مالیاتی، وجوه باقی‌مانده حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک مربوط واریز و ثبت‌های زیر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		
		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

ثبت شماره (۵): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات از مانده حساب مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش بیشتر باشد، نشان‌دهنده طلب واحد گزارشگر است و به صورت ذیل شناسایی می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		

لازم به ذکر است؛ معین سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتی به تفکیک سال و دوره مالیاتی نگهداری می‌شود.

ثبت شماره (۶): در صورتی که طلب تایید شده دستگاه‌های اجرایی طبق تبصره (۱) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده استرداد شود، طلب مذکور به صورت زیر شناسایی می‌شود.

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

		**	اعتبار ... تخصیص یافته
**	اعتبار ... مصرف شده		

بدیهی است پس از تایید طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده به حساب بانک پرداخت مربوط واریز می‌گردد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
**	مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات		
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده		

لازم به ذکر است که پس از تسویه بدهی مالیاتی و تعیین طلب مالیاتی، وجوه حساب بانک مالیات و عوارض ارزش افزوده بایستی به حساب بانک پرداخت مربوط واریز شود.

ثبت شماره (۸): بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

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

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

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

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

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

ثبت شماره (۱۱): در صورتی که در پایان دوره مالیاتی، طلب مالیاتی سال قبل با بدهی مالیاتی سال جاری تهاتر شود، باقی مانده بدهی مالیاتی تسویه و به صورت زیر اعمال حساب می شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مالیات و عوارض ارزش افزوده فروش کالا و خدمات
		**	وجه ارسالی بابت درآمد 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 شود 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 حق الزحمه اعضای هیات و کارکنان، از متقاضیان مربوط اخذ و به حساب خاص در خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه کارشناسی ثبت	موجودی نقد
	*		بانک وجوه خدمات ثبت	
بدهی‌های جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص و موضوع بدهی	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	سایر بدهی‌های جاری
درآمدها				
*		به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

۳- حساب‌داری وجوه حاصل از کارشناسی اراضی و ساختمان‌های فاقد سند رسمی

ثبت شماره (۱): واریز وجوه مرتبط با خدمات کارشناسی به حساب بانکی موردنظر

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

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

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه خدمات ثبت
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		

لازم به ذکر است نحوه استفاده از وجوه خدمات ثبتی بر اساس ماهیت رویداد مالی مربوط شناسایی و منعکس می شود. 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 "هزینه‌ها-انتقالات" و واحد دریافت کننده، این وجوه را به عنوان "درآمدها-انتقالات" شناسایی می نماید.

بخش بیست و دوم

حسابداری تسعیر ارز

۱- مقدمه

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

۲- تعاریف و اصلاحات

اقلام پولی: وجه نقد نگهداری شده و دارایی‌ها و 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 ارزش تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه به ارزش است.

۳- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
*		به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی و واحد پولی	بانک ارزی	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، واحد پولی و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
			حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
دارایی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	سایر دارایی‌های غیر جاری
بدهی‌های جاری				
*		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	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
*			سپرده‌های پرداختی ارزی	
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید، واحد پولی و مشخصات قرارداد و تسهیلات	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
ارزش خالص				
*		---	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	تفاوت تسعیر ارزش
*		---	تفاوت تسعیر ارزش عملیات خارجی	

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 غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه اقلام پولی نیز غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. تفاوت‌های تبدیل ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد گزارشگر باید به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور و در صورت بستنکار 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 بستنکار 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

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

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

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

ثبت شماره (۲): تسعیر حساب بدهی‌های پولی ارزی

ثبت شماره (۲-۱): افزایش نرخ ارز

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی		
**	سپرده‌های پرداختی ارزی		
**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت		

تفاوت تبدیل 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی ارزی
		**	سپرده‌های پرداختی ارزی
		**	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت
**	تفاوت 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" 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" منظور و در صورت تغییرات در وضعیت مالی گزارش می‌گردد. به عبارتی 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" 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.

ثبت شماره (۳-۱): به هنگام منظور کردن مانده بدهکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به عنوان زیان تسعیر ارز در حساب سایر هزینه‌ها

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

در صورتی 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 به عنوان بخش جداگانه‌ای در ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود. مانده بستانکار حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی به عنوان یک حساب دائمی در پایان دوره مالی به همراه سایر حساب‌های دائمی صورت وضعیت مالی بسته و در ابتدای دوره بعد نیز افتتاح می‌شود. در ضمن مانده کلیه حساب‌های دائمی مربوط به عملیات ارزی در پایان سال به همراه سایر حساب‌های دائمی بسته و در ابتدای سال بعد نیز افتتاح می‌شوند.

۵- حساب سپرده‌های ارزی

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

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ارزی
**	سپرده‌های پرداختی ارزی		

ثبت شماره (۲): به هنگام استرداد وجوه ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سپرده‌های پرداختی ارزی
**	بانک ارزی		

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

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 افشا و گزارش نمایند.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
				دارایی‌های غیر جاری
	*	به تفکیک سال و اشخاص	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	دارایی‌های ثابت مشهود
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و اشخاص	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	طرف حساب‌های انتظامی

۳- حسابداری دارایی‌های امانی

۳-۱- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی واحد گزارشگر نزد سایر اشخاص

موجودی‌ها و دارایی‌هایی که به صورت امانی در اختیار سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط قرار می‌گیرد باید در حساب‌های واحد گزارشگر امانت‌دهنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود. برای شناسایی این رویداد کافی است از حساب‌های "موجودی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" و "دارایی‌های امانی به تفکیک شیوه‌نامه دارایی‌ها" استفاده شود. در ضمن این موضوع باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت دهنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
		**	دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

الف) لازم است حساب موجودی‌های امانی و همچنین دارایی‌های نزد سایر اشخاص بر حسب اطلاعات مربوط به طبقات اصلی آن و نیز اشخاص امانت‌گیرنده نگهداری شود. واحدهای گزارشگر بایستی جهت حفظ حقوق دولت، در مورد مسئولیت نگهداری و حراست از دارایی‌های امانی و اطمینان از بیمه بودن آن‌ها در طول مدت امانت توجه کافی داشته باشند و در این موضوعات با امانت‌گیرنده به صورت مکتوب توافق نمایند.

ب) طبق استاندارد حسابداری شماره (۵) بخش عمومی تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و همچنین استاندارد حسابداری شماره (۶) بخش عمومی تحت عنوان "موجودی‌ها"؛ لازم است تا اطلاعاتی در خصوص وجود، مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت دارایی‌های امانی و همچنین دارایی‌هایی که به عنوان وثیقه بدهی‌های واحد گزارشگر است، افشا شود.

۳-۲- موجودی‌ها و دارایی‌های امانی سایر اشخاص نزد واحد گزارشگر

موجودی‌ها و دارایی‌ها که به صورت امانی توسط سایر اشخاص اعم از دولتی و یا خصوصی با رعایت ضوابط مربوط در اختیار واحد گزارشگر قرار می‌گیرد نباید در حساب‌های واحد امانت‌گیرنده به عنوان موجودی‌ها و دارایی‌ها گزارش شود، زیرا مالکیت آن متعلق به واحد مزبور نبوده و شرط لازم برای شناسایی دارایی محقق نشده است و لازم است به صورت حساب‌های انتظامی گزارش شوند. بنابراین موجودی‌ها و دارایی‌های امانی به صورت آماری نگهداری می‌شوند.

ثبت شماره (۱): شناسایی موجودی‌ها و دارایی‌های امانی حسب مورد در دفاتر امانت‌گیرنده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - موجودی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی		
		**	حساب انتظامی - دارایی‌های امانی
**	طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی		

بخش بیست و 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 جرمه‌های نقدی محکوم شود، این جرایم به حساب خزانه واریز خواهد شد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی	موجودی نقد
درآمدها				
	*	به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه اموال سرقتی و اختلاسی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

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 گردش کار یادشده به مصرف می‌رسد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب‌های بانکی	بانک دریافت فروش اراضی بانک پرداخت فروش اراضی	موجودی نقد

۳- حسابداری وجوه حاصل از فروش اراضی نیروهای مسلح

ثبت شماره (۱): به هنگام فروش اراضی مربوط

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت فروش اراضی
**	بانک دریافت فروش اراضی		

لازم به ذکر است، وجوه حاصل از فروش اراضی یادشده به عنوان وجوه سایر منابع تلقی و رویدادهای ناشی از آن بر اساس عملیات حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

بخش بیست و ششم
حسابداری درآمد حاصل از اجاره املاک و اراضی
نیروهای مسلح

۱- مقدمه

بر اساس مجوز ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر اجاره املاک و اراضی نیروهای مسلح و امکان استفاده از منابع حاصله طبق برنامه‌های گردش کار مورد موافقت مقام معظم رهبری، وجوه حاصل از اجاره دارایی‌های مزبور به حساب مربوط خزانه واریز و پس از مبادله موافقت‌نامه با معاونت‌آماد و پشتیبانی ستاد کل نیروهای مسلح و درخواست ذیحسابی مربوط، وجوه یادشده به حساب بانک پرداخت مورد نظر انتقال می‌یابد تا مطابق ضوابط تعیین شده استفاده شود. از این رو، رویدادهای مرتبط با موضوع فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک مشخصات حساب بانکی	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی	موجودی نقد
				درآمدها
	*	به تفکیک اشخاص به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

چنانچه وجوهی به عنوان ودیعه اجاره توسط واحد گزارشگر دریافت شود، بانک دریافت فوق در مقابل سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی شناسایی می‌شود. به علاوه درآمد حاصل از ودیعه اجاره نیز در همان طبقه درآمد ثبت فوق شناسایی می‌گردد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	بانک دریافت اجاره املاک و اراضی		

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

بخش بیست و هفتم
حسابداری بودجه جمعی - خرجی

چنانچه در بودجه سالانه کل کشور، منابع پیش‌بینی شده در مقابل مصارف برآورد شده آن به صورت جمعی - خرجی در نظر گرفته شود، این منابع و مصارف، بودجه‌ی جمعی - خرجی محسوب می‌شود. این منابع و مصارف بدون دریافت و پرداخت وجه نقد در نظر گرفته شده و در ذیل ردیف بودجه‌ای واحدهای گزارشگر پیش‌بینی می‌شود. برای نمونه می‌توان به منابع پیش‌بینی شده بابت حقوق ورودی دستگاه‌های اجرایی در مقابل اعتبار برآورد شده برای حقوق و عوارض گمرکی آن‌ها اشاره نمود.

از این رو واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی می‌تواند بدون پرداخت وجه نقد و در حدود اعتبار برآورد شده مربوط، اعتبار موردنظر را استفاده نموده و تاییدیه دریافتی آن را از خزانه اخذ نماید. واحد دارای منابع جمعی - خرجی نیز می‌تواند بدون دریافت وجه نقد و در حدود منابع پیش‌بینی شده مربوط، موضوع مورد نظر را اعمال نموده و تاییدیه مرتبط با آن را از خزانه دریافت نماید. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی و واحد دارای منابع جمعی - خرجی (در برخی موارد نظیر ثبت معافیت‌ها و تخفیفات گمرکی به نرخ صفر یا معافیت مالیاتی که واحد دارای اعتبار و منابع جمعی - خرجی یکی است) به صورت زیر شناسایی می‌گردد. لازم به ذکر است صرفاً واحدهایی که بر اساس قوانین حاکم، در قوانین بودجه سنواتی درآمد و اعتبار مربوط به آن‌ها به صورت جمعی - خرجی پیش‌بینی شده، ملزم به اعمال ثبت‌های حسابداری این دستورالعمل می‌باشند.

۲- حسابداری بودجه جمعی - خرجی

واحد دارای پیش‌بینی منابع جمعی - خرجی

ثبت شماره (۱): به میزان منابع جمعی - خرجی ارایه شده و تاییدیه مربوط خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجه ارسالی بابت درآمد عمومی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

واحد دارای برآورد اعتبار جمعی - خرجی

ثبت شماره (۲): به میزان استفاده از اعتبار جمعی - خرجی و تاییدیه دریافتی از خزانه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها 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. ضمناً 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، صرفاً در حدود اعتبار برآورد شده در موافقتنامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقتنامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		
**	دریافتی بابت عملیات ...		
		**	اعتبار ... مصرف شده
**	اعتبار ... تامین شده		

لازم به ذکر است واحد دارای اعتبار جمعی - خرجی، صرفاً در حدود اعتبار برآورد شده در موافقتنامه، امکان استفاده از آن را دارد. از این رو افزایش میزان استفاده از این اعتبار، منوط به دریافت موافقتنامه اصلاحی از سازمان برنامه و بودجه کشور می‌باشد.

بخش بیست و هشتم

دستورالعمل حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲)

بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

۱- مقدمه

مطابق مفاد جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، عوارض موضوع بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی موضوع این قانون و عوارض شماره‌گذاری خودروهای موضوع بند (ج) ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه ذریبند نزد خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود تا بر اساس نسبت‌های مقرر به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز شود. به‌علاوه 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 افشا شود. از این رو رویدادهای مرتبط با سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری در دفاتر فرمانداری‌ها به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم

ثبت شماره (۱): واریز سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری مربوط

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

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

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

چنانچه در پایان دوره مالی حساب "بانک وجوه سایر منابع" و "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" مرتبط با این وجوه دارای مانده باشد، فرمانداری باید اطلاعات لازم را جهت افشا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی به استانداری مربوط ارسال نماید. استانداری مکلف است، اطلاعات دریافتی از فرمانداری‌های ذریبند را در بخش سایر موارد افشا به صورت زیر گزارش نماید: "مانده حساب بانک وجوه سایر منابع و سایر حساب‌های و اسناد پرداختنی فرمانداری (های) بابت موضوع جزء (۱) و (۲) بند (ب) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم مبلغ میلیون ریال می‌باشد."

ثبت شماره (۳): در صورت تحصیل یا ایجاد دارایی از محل وجوه یادشده

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

چنانچه وجوه مزبور برای تحصیل یا ایجاد دارایی استفاده شود، فرمانداری مورد نظر 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

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 تملک‌دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها به ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به صورت مستقیم و یا تامین قسمتی از وجوه مورد نیاز خرید ماشین‌آلات مذکور، به تفکیک سهم هر استان پرداخت و هزینه کند. بر این اساس رویدادهای مرتبط با این موضوع در دفاتر سازمان فوق به صورت زیر شناسایی می‌گردد.

۲- حسابداری بند (و) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور

ثبت شماره (۱): دریافت وجوه تبصره (۲) ماده (۳۹) قانون مالیات بر عوارض ارزش افزوده توسط سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور

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

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد برای تامین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی

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

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

ثبت شماره (۳): در صورت واگذاری پیش‌پرداخت و اخذ تضمین لازم

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک وجوه سایر منابع		

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

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

رویدادهای مربوط به تسویه بدهی فوق بر اساس فصل چهارم 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)

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

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

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

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

بدهی است واحد گزارشگر دریافت‌کننده 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

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

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

بخش سی ام

حسابداری اوراق مالی اسلامی مبتنی بر دارایی های 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت به صورت زیر شناسایی و گزارش گردد.

۲- سرفصل حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
بدهی‌های غیر جاری				
*		به تفکیک سال، اشخاص، تاریخ سررسید و مشخصات اوراق	اوراق ... ^۱ پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت

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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت

ثبت شماره (۱): شناسایی بدهی معادل اصل اوراق و اگذارشده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	اوراق پرداختی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته
**	سود تضمین شده پرداختی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اوراق ... پرداختنی
		**	سود تضمین شده پرداختنی
**	ارزش خالص 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ارسال شود.

بخش سی و یکم

حسابداری پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی

۱- مقدمه

برخی واحدهای گزارشگر به منظور 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 به منظور اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مشترک با سازمان‌های بین‌المللی در سطح کشور، سهم دولت جمهوری اسلامی ایران را به حساب نمایندگی دفتر عمران 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)

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

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

ثبت شماره (۲): به‌هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک به حساب عامل ذیحساب پروژه توسط نمایندگی دفتر عمران سازمان ملل متحد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 به‌هنگام 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 تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت سرمایه‌ای
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته / اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی			
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	انتقال به خزانه
**	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)

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

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

ثبت شماره (۲): به‌هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع

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

		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی
**	اعتبار سرمایه‌ای تامین شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده		

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

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

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

ثبت شماره (۴): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده
**	اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی / اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۵): به هنگام شناسایی کسور قانونی مربوط و واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 (سهام دولت ایران) به حساب اشخاص ذینفع به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 سهام سازمان‌های بین‌المللی در دفاتر واحد گزارشگر

ب-۱) در صورتی که سهام سازمان‌های بین‌المللی به حساب عامل ذیحساب پروژه واریز شود.

ثبت شماره (۱): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (سهام سازمان‌های بین‌المللی) به حساب عامل ذیحساب پروژه

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

واریز سهام 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	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، به‌هنگام 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): به‌هنگام واریز پیش‌پرداخت از حساب صندوق مشترک (سهم سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	هدایا و کمک‌ها		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

ثبت شماره (۲): به هنگام شناسایی موجودی‌ها

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

ثبت شماره (۳): به هنگام شناسایی دارایی‌ها و هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی		
		**	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 پرداختی 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 (سهام سازمان‌های بین‌المللی) به حساب اشخاص ذینفع به‌منظور تسویه بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	بیمه پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	هدایا و کمک‌ها		

چنانچه طبق قوانین و مقررات، واحد گزارشگر مکلف به کسر مالیات باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختی نیز بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۵): به هنگام واریز وجه از حساب صندوق مشترک (محل سهم سازمان های بین المللی) به حساب اشخاص ذینفع
 به منظور تسویه کسور قانونی مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختی
		**	سپرده های پرداختی
**	هدایا و کمک ها		

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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک سال و واحد پولی	حواله ارزی	موجودی نقد
				حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	حساب انتظامی
	*		طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	طرف حساب انتظامی
	*			

۳- حسابداری حواله ارزی

الف) دفاتر واحد دریافت‌کننده حواله ارزی

ثبت شماره (۱): به هنگام تخصیص اعتبار

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

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخ 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 می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر دریافت‌کننده 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حواله ارزی ^۱
**	دریافتی بابت عملیات ... ^۲		
**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی ^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 دریافت‌کننده حواله ارزی که معادل آن تاییدیه مربوط توسط خزانه صادر می‌شود.

۳- سهم اعتبار تخصیص یافته سایر واحدها که به صورت حواله ارزی در اختیار واحد گزارشگر دریافت‌کننده حواله ارزی قرار گرفته است.

ثبت شماره (۳): به هنگام تامین اعتبار

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی
**	حواله ارزی		
**	تفاوت تسعیر ارز ^۱		
			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 پرداختی 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	تفاوت تسعیر ارز ^۱
**	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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حواله ارزی		

چنانچه سایر واحدها راساً معامله ارزی انجام دهند و از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی بخواهند بدهی ارزی ایجاد شده ناشی 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 به ذکر است، نرخ ارز در تاریخ 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 (۵-۱): فروش حواله ارزی با نرخ کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	تفاوت تسعیر ارز
**	حواله ارزی		

ثبت شماره (۵-۲): فروش حواله ارزی با نرخ بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار و دریافت معادل ریالی آن

ثبت شماره (۵-۲-۱): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله ارزی	**	
**	درآمدهای دولت 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 وجوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

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

ثبت شماره (۵-۲-۲): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله ارزی	**	
**	تفاوت تسعیر ارز		

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را داشته باشد، بایستی 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 (۶-۱): دریافت معادل ریالی حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	حواله 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 اسناد پرداختنی" منظور می‌شود. لازم به ذکر است، ثبت فوق با فرض فروش حواله ارزی با نرخی بیش از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار اعمال شده است. در صورت فروش حواله ارزی با نرخ کمتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار، در ثبت فوق حساب "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" بدهکار می‌شود.

ثبت شماره (۶-۲): پرداخت معادل ریالی حواله ارزی به حساب سایر واحدها

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

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

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

شایان ذکر است، تمامی ثبت‌های بودجه‌ای (به استثنای حالتی که حواله ارزی با نرخ 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 با توجه به سهم از حواله ارزی اعمال می‌شود.
 ثبت شماره (۲): صدور حواله ارزی به نام واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی به عنوان بخشی از اعتبار تخصیص یافته

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	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 (۳-۱): ارسال سفارش به واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی برای خرید دارایی یا موجودی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		
		**	حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها
**	طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها		

ثبت شماره (۳-۲): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

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

ثبت شماره (۳-۳): دریافت دارایی‌ها از واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	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. به علاوه، 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 (۴-۱): به هنگام تامین اعتبار

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	اعتبار ... تامین شده
**	اعتبار ... تخصیص یافته		

ثبت شماره (۴-۲): در صورت رخداد معامله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی 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 (۴-۳): تسویه بدهی‌های ارزی توسط واحد گزارشگر دریافت کننده حواله ارزی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی
**	سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	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 (۵-۱): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخ کمیتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	تفاوت تسعیر ارز
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۵-۲): در صورتی که فروش حواله ارزی با نرخ کمیتر از نرخ تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار انجام شده باشد.

ثبت شماره (۵-۲-۱): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی	**	
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط		

چنانچه واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، این وجوه به عنوان درآمد دولت در نظر گرفته شده و به هنگام واریز آن به حساب خزانه ثبت زیر اعمال خواهد شد.

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

ثبت شماره (۵-۲-۲): در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سایر حسابها و اسناد دریافتی	**	
**	تفاوت تسعیر ارز		

در صورتی که واحد گزارشگر مجوز استفاده از وجوه حاصل از افزایش نرخ ارز نسبت به تاریخ اعلامیه تخصیص اعتبار را نداشته باشد، بایستی نسبت به اخذ اصلاحیه موافقت نامه، اعلامیه تخصیص اعتبار و تاییدیه دریافتی از خزانه اقدام و ثبت های بودجه ای مربوط را اصلاح و به منظور کنترل عملکرد دریافتی ها بابت اعتبار، معادل مبلغ تفاوت تسعیر ارز ایجاد شده، ثبت زیر را اعمال نماید.

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

بخش سی و سوم

حسابداری وصول و مصرف درآمدهای ارزی اختصاصی

(صرفاً 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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های جاری
	*	به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها و سال	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	سایر دارایی‌های جاری
*		به تفکیک طبقه‌بندی دارایی مربوط و سال	ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها ^۱	

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 (۱۶) فصل یادشده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بخش سی و پنجم

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام شرکت‌ها

۱- مقدمه

برخی از واحدها نظیر دانشگاه‌ها بر اساس قوانین و مقررات مربوط مجاز به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها از محل وجوه اختصاصی خود هستند. این سرمایه‌گذاری‌ها غالباً کوتاه‌مدت است و به منظور کنترل یا ایجاد نفوذ موثر بر شرکت سرمایه‌پذیر انجام نمی‌شود. واحدهای 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 کوتاه‌مدت 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 (۴۷) از فصل دوم و ثبت شماره (۱۶) یا ثبت شماره (۵۷) از فصل چهارم را اعمال و رویدادهای مربوط به تحصیل سرمایه‌گذاری را به بهای تمام شده به صورت زیر شناسایی نمایند. بدیهی است در صورت تحقق درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، ثبت شماره (۲) از فصل پنجم اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	بانک ...		

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. ۱- به میزان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در زمان تحصیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		
		**	اعتبار.../ اعتبار...انتقالی ^۱
**	اعتبار... تامین شده/ اعتبار... انتقالی تامین شده		

لازم به ذکر است، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری مطابق ثبت شماره (۱۵) 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.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک ...
		**	حسابها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی
**	سرمایه‌گذاری در شرکتها		
		**	اعتبار ... / اعتبار ... انتقالی ^۱
		**	کسری ابواب جمعی بابت اعتبار ... / کسری ابواب جمعی بابت اعتبار ... انتقالی ^۲
**	اعتبار ... تامین شده / اعتبار ... انتقالی تامین شده		

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 رسیدگی و طی مراحل قانونی و صدور رای، واحد گزارشگر می‌بایست نسبت به اعمال تعدیلات لازم و ثبت‌های 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

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
				دارایی‌های غیرجاری
	*	به تفکیک شرکت	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
	*	به تفکیک شرکت و سال	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	
				درآمدها
	*	به تفکیک نوع درآمد (اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط	درآمدهای واحد

۴- حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

الف) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه و یا کنترل داشته باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	بانک ...		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط ^۱		
		**	اعتبار... مصرف شده/ اعتبار... انتقالی مصرف شده
**	اعتبار... تامین شده/ اعتبار... انتقالی تامین شده		

۱- یک سرمایه‌گذاری، از تاریخی که به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تبدیل می‌شود، به روش ارزش ویژه به حساب منظور می‌گردد. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری 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 می‌گردد.

ب) هرگونه مزاد 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 "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" در ثبت فوق بستانکار می‌شود.

شایان ذکر است، رویدادهای مالی مربوط به سایر منابع واحدها بدون ثبت حساب‌های بودجه‌ای شناسایی می‌گردد.

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 بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، به حساب سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

ثبت شماره (۱-۲): به هنگام گزارش سود (مازاد) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط/ درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

در صورتی که درآمد فوق بر اساس قوانین و مقررات مربوط، درآمد اختصاصی یا سایر منابع محسوب شود، به هنگام تحقق آن، از حساب "درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" استفاده می‌شود.

ثبت شماره (۲-۲): به هنگام گزارش زیان (کسری) توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

شایان ذکر است، تعدیلات لازم بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر دارایی‌ها بر مبنای 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 (۱-۲) 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 واحد سرمایه‌پذیر می‌شود. شایان ذکر است هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش بازمانده 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 بازمانده 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت شماره (۴): به‌هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه‌پذیر

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

ثبت شماره (۵): به‌هنگام واریز منابع (عمومی / اختصاصی) به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			مطالبات از خزانه ^۱
**	بانک دریافت		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان وجوه ارسالی بابت درآمد اختصاصی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- در صورتی که وجوه مزبور مربوط به منابع اختصاصی باشد، در ثبت فوق از سرفصل حساب "مطالبات از خزانه" استفاده می‌شود. شایان ذکر است، در این حالت حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن نیز بایستی اعمال شود.

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 (۶-۱): به هنگام افزایش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه گذاری در شرکتها
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	تفاوت تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی		
**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی		

ثبت شماره (۶-۲): به هنگام کاهش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه پذیر که در کسری آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	مازاد تجدید ارزیابی
		**	تفاوت تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی
		**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
**	سرمایه گذاری در شرکتها		

ب) چنانچه واحد گزارشگر بر واحد سرمایه پذیر نفوذ قابل ملاحظه و یا کنترل نداشته باشد.

ثبت شماره (۱): به هنگام تحصیل سرمایه گذاری

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه گذاری 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 می شود.

ثبت شماره (۲): به هنگام تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط		
**	سرمایه گذاری در شرکتها ^۱		

۱- مبالغ سود تضمین شده، حق امتیاز و سود سهام حاصل از سرمایه گذاری، عموماً درآمد تلقی می گردد. با این وجود، سود سهام دریافتنی مازاد بر سهم واحد گزارشگر از سودهای مصوب واحد سرمایه پذیر پس از تحصیل سرمایه گذاری، معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه گذاری است و درآمد محسوب نمی شود. در این موارد بهای تمام شده سرمایه گذاری بابت سود سهام دریافتنی کاهش داده می شود.

ثبت شماره (۳): به هنگام دریافت سود سهام واحد سرمایه پذیر

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
			مطالبات از خزانه ^۱
**	بانک دریافت		
حساب‌های انتظامی زیر به عنوان حساب موقت محسوب و به منظور کنترل عملکرد منابع بودجه‌ای، به میزان وجوه ارسالی بابت درآمد اختصاصی نگهداری می‌شود.			
		**	حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای		

۱- در صورتی که وجوه مزبور مربوط به منابع اختصاصی باشد، در ثبت فوق از سرفصل حساب "مطالبات از خزانه" استفاده می‌شود. شایان ذکر است، در این حالت حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای و طرف حساب آن نیز بایستی اعمال شود.

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 (۵-۱): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
**	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 می‌شود. چنانچه کاهش در ارزش یک سرمایه‌گذاری مشاهده شود و بازبافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ برآوردی کاهش داده شود.

ثبت شماره (۵-۲): شناسایی برگشت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هرگاه رویدادهایی که باعث کاهش ارزش در سرمایه‌گذاری شده، تا حدی که برطرف شود به طوری 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 (درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط) 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 در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
		**	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هرگاه سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی منعکس شود، افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه 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 (درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط) شناسایی شود.

ثبت شماره (۲-۶): شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در نتیجه تجدید ارزیابی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت ^۱
		**	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 سرمایه‌گذاری 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 سرمایه‌گذاری 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 کنترل‌های داخلی و همچنین به منظور ایجاد وحدت رویه مالی در واحدهای گزارشگر کشور، دستورالعمل حاضر تهیه و ابلاغ شده است.

۲. مدارک پیوست صورت مغایرت بانکی

ارایه ضمائیم زیر همراه با صورتحساب مغایرت بانکی هر یک از حساب‌های واحد گزارشگر الزامی می‌باشد:

۱. صورت حساب 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 می شود به موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به منابع که به حساب بانک واریز شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند، اضافه واریزی و وجوه فاقد مشخصات و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
اضافه می شود به موجودی صورتحساب بانک؛ وجوه بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی به حساب بانک واریز نشده اند و اشتباه بانک		
کسر می شود از موجودی صورتحساب بانک؛ وجوه چک های بین راهی که در دفتر ذیحسابی عمل شده اند ولی از حساب بانک برداشت نشده اند و اشتباه بانک		
کسر می شود از موجودی دفتر ذیحسابی؛ وجوه مربوط به کارمزد بانکی، برداشت به موجب احکام و تامین اجتماعی و سایر برداشت های قانونی که از حساب بانک کسر شده اند ولی در دفتر ذیحسابی عمل نشده اند و اشتباه عددی با ارجاع به سند مربوط		
موجودی واقعی بانک		

تنظیم کننده

دفترداری و تنظیم حساب ها

ذیحساب و مدیر کل امور مالی

پیوست ۲

کدینگ حساب‌های کل و معین

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		دارایی‌ها	۱
بانک پرداخت هزینه	۱۱۰۰۱		
بانک پرداخت سرمایه‌ای	۱۱۰۰۲		
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	...	موجودی نقد	۱۱۰
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	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۱۱۵۰۱		
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات از سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و اخواهی هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - اسناد و اخواهی سرمایه‌ای	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی هزینه	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - کسری ابواب جمعی سرمایه‌ای	...	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۱۱۵
حساب‌ها و اسناد دریافتی - بن غیر نقدی	...		
ودایع	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی - حواله قیر	...		
دریافتی بابت تنخواه رد وجوه سپرده	...		
مطالبات از خزانه	...		
دریافتی بابت رد وجوه اضافه دریافتی	...		
مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید کالا و خدمات	...		
سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی	...		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
حساب‌ها و اسناد دریافتی - سهمیه و کیوم باتوم	...		
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۱۲۰۰۱	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	۱۲۰
حساب‌ها و اسناد دریافتی ارزی	...		
مطالبات از سایر واحدها	...		
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	...		
سرمایه گذاری در شرکت‌ها	۱۲۵۰۱	سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت	۱۲۵
سایر سرمایه گذاری‌ها	۱۲۵۰۲		
درآمد دوره‌های آتی	۱۲۵۰۳		
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۳۰۰۱ الی ...	موجودی‌ها	۱۳۰
ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها	...		
موجودی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
سایر موجودی‌ها - اوراق بهادار	...		
سایر موجودی‌ها - تنخواه گردان اوراق بهادار	...		
پیش پرداخت بابت عملیات جاری	۱۴۰۰۱	پیش پرداخت‌ها	۱۴۰
دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	۱۴۵۲۳	سایر دارایی‌های جاری	۱۴۵
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	۱۴۵۵۱		
دارایی در جریان تکمیل	۱۵۰۰۱	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۵۰
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۵۰۰۲ الی ...		
دارایی‌های امانی به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	...		
استهلاک انباشته ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
پیش پرداخت اعتبار اسنادی	...		
پیش پرداخت مواد و کالا	...		
دارایی اجاره‌ای	...		
استهلاک انباشته دارایی اجاره‌ای	...		
دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	۱۶۰۰۱ الی ...	دارایی‌های نامشهود	۱۶۰
استهلاک انباشته ...	...	
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها	...		
پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای دارایی‌های نامشهود	...	سرمایه گذاری‌های بلند مدت	۱۷۰
سرمایه گذاری در شرکت‌ها	۱۷۰۰۱		
سایر سرمایه گذاری‌ها	۱۷۰۰۲		
درآمد دوره‌های آتی	۱۷۰۰۳	سایر دارایی‌های غیرجاری	۱۸۰
مطالبات بلندمدت دولت	۱۸۰۰۱		
تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۱۸۰۰۲		
تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت	۱۸۰۰۳		
		بدهی‌ها	۲
حساب‌ها و اسناد پرداختی	۲۱۰۰۱	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای	۲۱۰
حساب‌ها و اسناد پرداختی ارزی	...		
حساب‌ها و اسناد پرداختی - اعتبار اسنادی	...		
هزینه مالی آتی	...		

حساب کل	کدینگ حساب‌های کل	حساب معین	کدینگ حساب‌های معین
		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 غیر مبادله‌ای	حساب‌ها و اسناد پرداختنی	۲۲۰۰۱
		بدهی به سایر واحدها	۲۲۰۰۲
۲۳۰	پیش‌دریافت‌ها	پیش‌دریافت اعتبار هزینه	۲۳۰۰۱
		پیش‌دریافت اعتبار سرمایه‌ای	۲۳۰۰۲
		پیش‌دریافت درآمد	۲۳۰۰۳
		بیمه پرداختنی	۲۴۰۰۱
		حق بازنشستگی پرداختنی	...
		سایر کسور پرداختنی	...
		مالیات پرداختنی	...
		ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح	...
		ذخیره تعهدات هزینه‌ای	...
		ذخیره تعهدات سرمایه‌ای	...
۲۴۰	سایر بدهی‌های جاری	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	...
		اوراق مشارکت پرداختنی	۲۵۰۰۱
		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۲۵۰۰۲
۲۵۰	حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	تسهیلات مالی پرداختنی ارزی بلندمدت	۲۵۰۰۳
		اوراق مرابحه پرداختنی	۲۵۰۰۶
		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی بلندمدت	۲۵۰۰۷
۲۶۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۶۰۰۱
۲۷۰	سایر بدهی‌های غیر جاری	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان	۲۷۰۰۱
		سایر ذخایر	۲۷۰۰۲
۳	ارزش خالص		
۳۱۰	ارزش خالص انباشته	ارزش خالص انباشته	۳۱۰۰۱
		شناسایی اولیه دارایی‌ها	...
		شناسایی اولیه بدهی‌ها	...
		دارایی‌های انتقالی	...
		دارایی‌های دریافتی	...
		تعدیلات سنواتی	...
		خالص تغییر در وضعیت مالی	...
		انتقال از سایر اقلام ارزش خالص	...

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰۰۱	مازاد تجدید ارزیابی	۳۲۰
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی	۳۳۰۰۱	تفاوت تسعیر ارز	۳۳۰
تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	۳۳۰۰۲		
		درآمدها	۴
دریافتی بابت عملیات جاری	۴۱۰۰۱	دریافتی از محل منابع عمومی	۴۱۰
دریافتی بابت عملیات جاری در دوره متمم	...		
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای در دوره متمم	...		
دریافتی از خزانه بابت حقوق و مزایا	...		
دریافتی بابت وجوه یارانه	...		
دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبار سال قبل	...		
دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل	...		
قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای	...		
هدایا و کمک‌ها	۴۳۰۰۱	کمک‌های بلاعوض دریافتی	۴۳۰
دریافتی از محل سایر منابع	۴۴۰۰۱	سایر منابع دریافتی	۴۴۰
قیر دریافتی از محل سایر منابع	...		
مالیات و عوارض	۴۵۰۰۱	درآمدهای واحد	۴۵۰
درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی	...		
درآمدهای حاصل از مالکیت	...		
درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات	...		
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات	...		
سایر درآمدهای واحد	...		
تخفیفات و بخشودگی	...		
درآمدها - انتقالات	...	انتقالات از سایر واحدها	۴۶۰
		درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت	۵
درآمد حاصل از مالیات و عوارض	۵۱۰۰۱	درآمدهای دولت	۵۱۰
درآمد حاصل از مالکیت دولت	۵۱۰۰۲		
درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات	۵۱۰۰۳		
درآمد حاصل از جرایم و خسارت	۵۱۰۰۴		
سایر درآمدهای دولت	۵۱۰۰۵		
تخفیفات و بخشودگی	۵۱۰۰۶		
درآمد ناشی از کمک‌های اجتماعی	۵۱۰۰۷		
		هزینه‌ها	۶
هزینه جبران خدمت کارکنان	۶۱۰۰۱	هزینه	۶۱۰
هزینه استفاده از کالاها و خدمات	۶۱۰۰۲		
هزینه اموال و دارایی	۶۱۰۰۳		
هزینه یارانه	۶۱۰۰۴		
هزینه ناشی از کمک‌های بلاعوض	۶۱۰۰۵		
هزینه رفاه اجتماعی	۶۱۰۰۶		
سایر هزینه‌ها	۶۱۰۰۷		
هزینه مصرف سرمایه‌های ثابت	۶۱۰۰۸		

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل		
هزینه‌ها - انتقالات	۶۲۰۰۱	انتقالات به سایر واحدها	۶۲۰		
انتقال به خزانه	۶۳۰۰۱	انتقالات به خزانه	۶۳۰		
		وجوه ارسالی به خزانه	۷		
وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی	۷۱۰۰۱	وجوه ارسالی به خزانه	۷۱۰		
		حساب‌های انتظامی	۸		
حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۱۰۰۱	حساب‌های انتظامی	۸۱۰		
حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۱۰۰۲				
حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	۸۱۰۰۳				
حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۱۰۰۴				
حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۸۱۰۰۵				
حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	۸۱۰۰۶				
حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۸۱۰۰۷				
حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۱۰۰۸				
حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	۸۱۰۱۰				
حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	۸۱۰۱۱				
حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	۸۱۰۱۲				
حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه ای	۸۱۰۱۳				
حساب انتظامی - اوراق مرابحه	۸۱۰۱۴				
حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۱۰۱۵				
حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	۸۱۰۱۶				
حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	۸۱۰۱۷				
حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی	۸۱۰۱۸				
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	۸۲۰۰۱			طرف حساب‌های انتظامی	۸۲۰
طرف حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده	۸۲۰۰۲				
طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	۸۲۰۰۳				
طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	۸۲۰۰۴				
طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	۸۲۰۰۵				
طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	۸۲۰۰۶				
طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی	۸۲۰۰۷				
طرف حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده	۸۲۰۰۸				
طرف حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی	۸۲۰۱۰				
طرف حساب انتظامی - موجودی‌های امانی	۸۲۰۱۱				
طرف حساب انتظامی - دارایی‌های امانی	۸۲۰۱۲				
طرف حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای	۸۲۰۱۳				
طرف حساب انتظامی - اوراق مرابحه	۸۲۰۱۴				
طرف حساب انتظامی - اوراق مشارکت	۸۲۰۱۵				
طرف حساب انتظامی - کنترل سفارش‌ها	۸۲۰۱۶				
طرف حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار	۸۲۰۱۷				
طرف حساب انتظامی - بدهی‌های احتمالی	۸۲۰۱۸				

حساب معین	کدینگ حساب‌های معین	حساب کل	کدینگ حساب‌های کل
		بودجه	۹
بودجه اعتبار هزینه	۹۱۰۰۱	بودجه واحد گزارشگر	۹۱۰
بودجه اعتبار سرمایه‌ای	۹۱۰۰۲		
بودجه اعتبار هزینه انتقالی	۹۱۰۰۳		
بودجه اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۱۰۰۴		
اعتبار هزینه انتقالی	۹۱۵۰۱	اعتبار انتقالی	۹۱۵
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۱۵۰۲		
اعتبار هزینه	۹۲۰۰۱	اعتبار مصوب	۹۲۰
اعتبار سرمایه‌ای	۹۲۰۰۲		
اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه	۹۲۵۰۱	اسناد و اخواهی شده	۹۲۵
اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای	۹۲۵۰۲		
اسناد و اخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی	۹۲۵۰۳		
اسناد و اخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۲۵۰۴		
اعتبار هزینه تخصیص یافته	۹۳۰۰۱	اعتبار تخصیص یافته	۹۳۰
اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته	۹۳۰۰۲		
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه	۹۳۵۰۱	کسری ابواب جمعی	۹۳۵
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای	۹۳۵۰۲		
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی	۹۳۵۰۳		
کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۳۵۰۴		
حواله اعتبار هزینه	۹۴۰۰۱	حواله‌ها	۹۴۰
حواله اعتبار سرمایه‌ای	۹۴۰۰۲		
حواله اعتبار هزینه انتقالی	۹۴۰۰۳		
حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی	۹۴۰۰۴		
اعتبار هزینه ابلاغی	۹۵۰۰۱	اعتبار ابلاغی	۹۵۰
اعتبار سرمایه‌ای ابلاغی	۹۵۰۰۲		
اعتبار هزینه انتقالی ابلاغی	۹۵۰۰۳		
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی ابلاغی	۹۵۰۰۴		
کنترل اعتبار هزینه	۹۶۰۰۱	کنترل اعتبار	۹۶۰
کنترل اعتبار سرمایه‌ای	۹۶۰۰۲		
اعتبار هزینه تامین شده	۹۷۰۰۱	اعتبار تامین شده	۹۷۰
اعتبار سرمایه‌ای تامین شده	۹۷۰۰۲		
اعتبار هزینه انتقالی تامین شده	۹۷۰۰۳		
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی تامین شده	۹۷۰۰۴		
اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۱	اعتبار پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰
اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۲		
اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۳		
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی	۹۸۰۰۴		
اعتبار هزینه مصرف شده	۹۹۰۰۱	اعتبار مصرف شده	۹۹۰
اعتبار سرمایه‌ای مصرف شده	۹۹۰۰۲		
اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده	۹۹۰۰۳		
اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده	۹۹۰۰۴		

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

پیوست ۳

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

واحد گزارشگر نمونه

روی کاغذ سربرگ دار واحد گزارشگر تاپب شود.

واحد گزارشگر نمونه
صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

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 ۱۴۳۲ تقدیم می‌شود. اجزای تشکیل دهنده صورت‌های مالی به قرار زیر است:

شماره صفحه	عنوان
.....	الف) صورت وضعیت مالی
.....	ب) صورت تغییرات در وضعیت مالی
.....	پ) صورت 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 ... / ... / ۱۴۳۳ 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
امضا	امضا

* 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 ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده)			(تجدید ارائه شده)			دارایی‌ها	
۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	میلیون ریال	میلیون ریال
			بدهی‌ها و ارزش خالص			دارایی‌های جاری	
			بدهی‌های جاری			موجودی نقد	
.....	۱۵	.....	.....	۳		
.....	۱۶	.....	.....	۴	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت	
.....	۱۷	.....	.....	۵	دریافتی‌ها به نمایندگی از دولت	
.....	۲۲	.....	.....	۶	سایر دریافتی‌ها	
.....	۱۸	.....	.....	۷	موجودی‌ها	
.....	۱۹	.....	.....	۸	پیش‌پرداخت‌ها	
.....	۹	سایر دارایی‌ها	
			جمع بدهی‌های جاری			جمع دارایی‌های جاری	
			بدهی‌های غیرجاری			دارایی‌های غیرجاری	
.....	۲۰	.....	.....	۱۰	دریافتی‌های بلندمدت	
.....	۲۱	.....	.....	۱۱	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	
.....	۲۲	.....	.....	۱۲	دارایی‌های نامشهود	
.....	۲۳	.....	.....	۱۳	دارایی‌های ثابت مشهود	
.....	۲۴	.....	.....	۱۴	سایر دارایی‌ها	
.....		جمع دارایی‌های غیرجاری	
			جمع بدهی‌ها			جمع دارایی‌ها	
			ارزش خالص				
.....	۲۵	.....	.....	
.....	۲۶	.....	.....	
.....			
.....			
			جمع ارزش خالص				
.....			
			جمع بدهی‌ها و ارزش خالص				

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت تغییرات در وضعیت مالی
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده)		۱۴۰۲/۱۲/۲۹		یادداشت
۱۴۰۱/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	۱۴۰۲/۱۲/۲۹	۱۴۰۱/۱۲/۲۹	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
				درآمدها
	۲۷ دریافتی از محل منابع عمومی
	۲۸ درآمدهای مالیاتی
	۲۹ درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
	۳۰ درآمدهای حاصل از مالکیت
	۳۱ درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
	۳۲ درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
	۳۳ سایر درآمدها
	۳۴ کمک‌های بلاعوض دریافتی
	۳۵ انتقالات از سایر واحدها
.....	جمع درآمدها
				هزینه‌ها
	۳۶ جبران خدمت کارکنان
	۳۷ استفاده از کالاها و خدمات
	۳۸ هزینه‌های اموال و دارایی (تأمین مالی)
	۳۹ یارانه
	۴۰ کمک‌های بلاعوض
	۴۱ رفاه اجتماعی
	۴۲ سایر هزینه‌ها
	۴۳ مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)
	۴۴ انتقالات به سایر واحدها
(.....)	(.....)	جمع هزینه‌ها
.....	خالص درآمد (هزینه)
(.....)	(.....)	۴۵ انتقالات به خزانه
.....	مازاد (کسری) دوره واحد گزارشگر
				درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت
	۴۶ درآمدهای مالیاتی
	۴۷ درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
	۴۸ درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
	۴۹ درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات
	۵۰ درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
	۵۱ سایر درآمدها
.....	جمع درآمدهای شناسایی شده به نمایندگی از دولت
(.....)	(.....)	۵۲ وجوه ارسالی به خزانه
.....	مازاد (کسری) دوره به نمایندگی از دولت
.....	مازاد (کسری) دوره

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه

صورت تغییرات در ارزش خالص

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

(تجدید ارائه شده)

۱۴۰۱/۱۲/۲۹		۱۴۰۲/۱۲/۲۹		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
.....	مازاد تجدید ارزیابی در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	خالص تغییرات طی دوره مازاد تجدید ارزیابی
.....	مازاد تجدید ارزیابی در پایان دوره
.....	تفاوت تسعیر ارز ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	خالص تغییرات طی دوره تفاوت تسعیر ارز
.....	تفاوت تسعیر ارز در پایان دوره
.....	مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره
.....	تعدیلات سنواتی
.....	۵۳
.....	۵۴ شناسایی اولیه
.....	مازاد (کسری) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
.....	مازاد (کسری) دوره
.....	انتقال از سایر اقلام ارزش خالص
.....	دارایی‌های دریافتی
.....	۵۵
.....	دارایی‌های انتقالی
.....	۵۶
.....	مازاد (کسری) انباشته در پایان دوره
.....	ارزش خالص
.....	
.....	
.....	

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
صورت مقایسه بودجه و عملکرد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

یادداشت	بودجه		تفاوت بودجه عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	نهایی و عملکرد میلیون ریال
	اولیه	نهایی		
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
منابع				
از محل منابع عمومی				
۵۷	اعتبارات هزینه
۵۷	اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۵۷	اعتبارات تملک دارایی‌های مالی
	جمع
از محل منابع اختصاصی				
۵۸	مالیات و عوارض
۵۸	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
۵۸	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
۵۸	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
۵۸	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
۵۸	درآمدهای متفرقه
۵۸	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
	جمع
	جمع منابع
مصارف				
۵۹	جبران خدمت کارکنان
۵۹	استفاده از کالاها و خدمات
۵۹	هزینه‌های اموال و دارایی
۵۹	یارانه
۵۹	کمک‌های بلاعوض
۵۹	رفاه اجتماعی
۵۹	سایر هزینه‌ها
۶۰	تملك دارایی‌های سرمایه‌ای
۶۱	تملك دارایی‌های مالی
	جمع مصارف
	مازاد منابع بر مصارف
وجوه انتقالی				
۶۲	وجوه انتقالی سال‌های قبل
۶۳	مصارف از محل وجوه انتقالی
	-	-	وجوه انتقالی مصرف نشده
	-	-	وجوه انتقالی مصرف نشده سال جاری
	-	-	وجوه انتقالی به سال آتی
منابع به نمایندگی از دولت				
۶۵	مالیات و عوارض
۶۶	درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی
۶۷	درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
۶۸	درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات
۶۹	درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات
۷۰	درآمدهای متفرقه
۷۱	واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
۷۲	واگذاری دارایی‌های مالی
	جمع منابع دریافتی به نمایندگی از دولت

یادداشت‌های توضیحی جزء جدانشدنی صورت‌های مالی است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

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 ارائه شود.

۱-۲- فعالیت اصلی

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

۱-۳- تعداد کارکنان

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

۱۴۰۱	۱۴۰۲
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) ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای روش تجدید ارزیابی (یادداشت ۹-۹)

۲-۲- مبنای بودجه و حسابداری

مبنای بودجه و حسابداری متفاوت است. بودجه و صورت مقایسه بودجه و عملکرد بر مبنای نقدی و سایر صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی تهیه شده است. طبقه‌بندی هر دو بر اساس ماهیت می‌باشد. شخصیت گزارشگر صورت مقایسه بودجه و عملکرد با سایر صورت‌های مالی یکسان است اما دوره آن‌ها با هم متفاوت است. یک دوره بودجه‌ای شامل سال مالی به علاوه دوره متمم است. بر این اساس دوره بودجه‌ای اعتبارات هزینه منتهی به ۳۱ فروردین ۱۴۰۲ و دوره بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای منتهی به ۳۱ تیر ۱۴۰۳ 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

روش مورد استفاده	موجودی ملزومات
شناسایی ویژه / اولین صادره از اولین وارده/ میانگین موزون	موجودی مواد
	موجودی کالا
	سایر موجودی‌ها

۲-۳-۲- هر گونه تغییر در رویه‌های اندازه‌گیری موجودی‌ها با ذکر دلیل ارائه می‌شود (برای مثال؛ موجودی مواد تا قبل از سال مالی ۱۴۰۲، با بکارگیری روش "میانگین موزن" انجام می‌شد، اما به دلیل از ابتدای سال ۱۴۰۲، 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 ۱۴۳۲

۲-۴- دارایی‌های ثابت مشهود

۲-۴-۱- دارایی‌های ثابت مشهود، به استثنای موارد مندرج در یادداشت‌های ۲-۴-۲ تا ۲-۴-۴، بر مبنای بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود. دارایی‌های ثابت مشهودی که از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شده است، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد. مخارج بعدی مرتبط با دارایی‌های ثابت مشهود که موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد و شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه ناشی از این مخارج به درون واحد وجود داشته باشد، به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود. مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

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

۲-۴-۳- ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی در حساب‌ها انعکاس یافته است. تجدید ارزیابی در تاریخ و با استفاده از کارشناسان مستقل، صورت پذیرفته است. تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. دوره تناوب تجدید ارزیابی ساله می‌باشد.

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

۲-۴-۵- دارایی‌های میراث ملی شامل بنای تاریخی (ساختمانی) است که به عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و تعداد ۱۰ جلد کتاب خطی است. بنای تاریخی (ساختمان) همانند سایر اقلام دارایی‌های ثابت مشهود شناسایی، اندازه‌گیری و افشا می‌شود. ۱۰ جلد کتاب خطی همانند سایر دارایی‌های ثابت مشهود افشا می‌گردد.

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

۲-۴-۷- استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، مشتمل بر دارایی‌های ناشی از اجاره سرمایه‌ای، با توجه به الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار (شامل عمر مفید 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
ماشین‌آلات و تجهیزات
ساختمان و مستحدثات
.....

۲-۴-۸- برای دارایی‌های ثابتی که طی ماه تحصیل می‌شود و مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، استهلاک از اول ماه بعد محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود. در مواردی که هر یک از دارایی‌های 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.

۲-۴-۹- استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده با توجه به مبلغ دفتری جدید (پس از تجدید ارزیابی)، طی عمر مفید باقیمانده محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲-۵- دارایی‌های نامشهود

۲-۵-۱- دارایی‌های نامشهود، به استثنای یادداشت ۲-۵-۲، به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود. مخارج معرفی یک محصول یا خدمت جدید مانند مخارج تبلیغات، مخارج انجام عملیات در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان مانند مخارج آموزش کارکنان، و مخارج اداری، عمومی و فروش در بهای تمام شده دارایی‌های نامشهود منظور نمی‌شود. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره‌برداری شد، متوقف می‌شود. بنابراین مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی‌شود.

۲-۵-۲- حق امتیاز تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌گردد.

۲-۶- مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها

۲-۶-۱- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص طبقه‌بندی می‌شود و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد. هر گاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد دوره شناسایی می‌شود.

۲-۶-۲- کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود / یک دارایی نامشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هر گاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردیده و در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص انعکاس می‌یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۲-۶-۳- مازاد تجدید ارزیابی شده در سرفصل ارزش خالص، در زمان برکناری دائمی یا واگذاری دارایی مربوط یا متناسب با استفاده از آن توسط این واحد مستقیماً در گردش حساب ارزش خالص منظور شود. مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر تجدید ارزیابی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

۲-۷- زیان کاهش ارزش دارایی‌های غیرجاری

۲-۷-۱- مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود / یک قلم دارایی نامشهود به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و بازیافت بخشی از مبلغ دفتری آن غیر ممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها به مبلغ 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 (۲-۷-۱) به کمتر از بهای تمام شده شناسایی شده است، به شرط آن که شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، از طریق برگشت حساب ذخیره کاهش ارزش شناسایی می‌شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

۲-۸- ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بر اساس یک ماه آخرین حقوق و مزایای مستمر برای هر سال خدمت آن‌ها محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌شود.

۲-۹- ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان بر اساس محاسبه و در حساب‌ها منظور می‌گردد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

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 مربوطه، 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 مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود.
- ۲-۱۱-۲- درآمد حاصل از ارائه خدمات، در زمان ارائه 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 مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک "دارایی واجد شرایط" است.

۱۴-۲- تسعیر ارز

اقدام پولی ارزی با استفاده از نرخ رسمی ارز در تاریخ صورت وضعیت مالی و ارقام 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 ارقام پولی ارزی به حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور و در صورت بستنکار 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 بستنکار 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 ۱۴۰۲

۳- موجودی نقد

۱۴۰۱		۱۴۰۲		یادداشت	
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...	۳-۱ الی ...	بانک قابل برداشت
...	بانک غیر قابل برداشت
...	صندوق
...	کارت هدیه
...	تنخواه گردان ...
...		

کلیه حساب‌های بانکی و تنخواه گردان‌های واگذار شده در این یادداشت افشاء می‌شود.

۳-۱- موجودی حساب‌های بانک قابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۴۰۱		۱۴۰۲		شماره حساب	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		

۳-۲- موجودی حساب‌های بانک غیر قابل برداشت به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۴۰۱		۱۴۰۲		شماره حساب	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		

۳-۲-۱- موجودی نقد در تاریخ صورت وضعیت مالی شامل وجه ارزی به مبلغ میلیون ریال (سال قبل به مبلغ میلیون ریال) است.

۳-۲-۲- مبلغ میلیون ریال از موجودی نقد مربوط به وجه اضافه دریافتی و مبلغ میلیون ریال مربوط به وجه نامشخص می‌باشد.

۳-۳- موجودی کارت هدیه به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۴۰۱		۱۴۰۲		تعداد	نام بانک / موسسه مالی و شعبه
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...		
...		
...		

۳-۴- تنخواه گردان ... به تفکیک زیر می‌باشد.

۱۴۰۱		۱۴۰۲		اشخاص
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	
...	
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۴- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت

۱۴۰۱	۱۴۰۲		
خالص	خالص	کاهش ارزش	بهای تمام شده
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...

سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
سایر سرمایه‌گذاری‌ها

۴-۱- سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در شرکت
...
...

۴-۲- سایر سرمایه‌گذاری‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در
...
...

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

۵- دریافتنی‌ها به نمایندگی از دولت

۱۴۹۱		۱۴۹۲			
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)

حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای

۵-۱- حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۴۹۱		۱۴۹۲			
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی
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
حصه جاری مطالبات بلندمدت
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی ارزی بلندمدت

۵-۱-۱ - مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۵-۲- حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای

۱۴۹۱		۱۴۹۲			
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی
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

۵-۲-۱ - مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶- سایر دریافتی‌ها

۱۴۰۱		۱۴۰۲			
خالص	خالص	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	(...)
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	(...)
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	-
...	...	(...)

۶-۱- مطالبات از خزانه

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...

۶-۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۶-۳- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۶-۴- 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.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷- موجودی‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲			
	خالص	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	(...)	...	موجودی ملزومات
...	...	(...)	...	موجودی مواد
...	...	(...)	...	موجودی کالا
...	...	(...)	...	سایر موجودی‌ها
...	...	(...)	...	

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

۱۴۰۱	۱۴۰۲	دلیل	محل نگهداری	
میلیون ریال	میلیون ریال			
...	موجودی مواد
...	...			موجودی کالا
...	...			

۸- پیش‌پرداخت‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری
...	...	

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

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۹- سایر دارایی‌های جاری

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
(...)	(...)
...	...

دارایی‌های نگهداری شده برای فروش
ذخیره کاهش ارزش دارایی‌های نگهداری شده برای فروش

۹-۱- دارایی‌های نگهداری شده برای فروش

۱۴۰۱	۱۴۰۲		
خالص	خالص	ذخیره کاهش ارزش	مبلغ اولیه
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...
...	...	(...)	...

اثاثه و منصوبات
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
ماشین‌آلات و تجهیزات
ساختمان و مستحقات
زمین

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

۱۰- دریافتی‌های بلندمدت

۱۴۹۱	۱۴۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مطالبات بلندمدت
(...)	(...)	حصة جاری مطالبات دریافتی بلندمدت
...	...	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
(...)	(...)	حصة جاری تسهیلات مالی دریافتی
...	...	تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت
(...)	(...)	حصة جاری تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت
...	...	
...	...	

۱۰-۱- تسهیلات مالی دریافتی ارزی بلندمدت مبلغ دلار و یورو می باشد.

۱۱- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

۱۴۹۱	۱۴۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
...	...	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
...	...	

۱۱-۱- سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها

۱۴۹۱	۱۴۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در شرکت
...	...	
...	...	

۱۱-۲- سایر سرمایه‌گذاری‌ها

۱۴۹۱	۱۴۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سرمایه‌گذاری در اسناد خزانه اسلامی
...	...	سرمایه‌گذاری در اوراق مرابحه
...
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

مبلغ دفتری		کاهش ارزش انباشته					استهلاک انباشته											بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی					شرح اقلام		
		میانگین	کاهش	افزایش	مانده	مانده در	واگذار شده (کاهش)			استهلاک	مانده در	واگذار شده (کاهش)			افزایش	افزایش		مانده در							
۱۴۳۱	۱۴۳۲	پایان سال	کاهش	افزایش	ابتدای سال	پایان سال	سایر	و کمک	انتقالی	فروخته شده	طی دوره	ابتدای سال	پایان سال	سایر	انتقالی	و کمک	سایر	افزایش (کاهش) ناشی از تجدید در ارزیابی	سایر	هدایا و کمک‌ها	دریافتی	خرید	ابتدای سال		
...	(...)	-	-	(...)	(...)	-	-	(...)	(...)	-	...	-	-	نرم افزار رایانه‌ای	
...	(...)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...	سرقتی	
...	...	-	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...	-	...	بانک‌های اطلاعاتی	
...	...	-	-	-	-	...	-	-	(...)	-	-	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	...	حق تالیف و اختراع
...	...	-	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...	حق امتیاز و فرانشیز
...	(...)	(...)	-	-	-	(...)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	...	سایر دارایی‌های نامشهود
...	(...)	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	...	-	دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد
...	(...)	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	...	-	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
...	(...)	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)

۱۲-۱- دارایی‌هایی شامل بانک‌های اطلاعاتی به ارزش میلیون ریال از واحد دریافت شده است.

۱۲-۲- دارایی‌هایی شامل نرم افزار رایانه‌ای به ارزش میلیون ریال به واحد و حق تالیف و اختراع به ارزش میلیون ریال به واحد انتقال یافته است.

۱۲-۳- مبلغ میلیون ریال از دارایی‌های نامشهود دارای عمر مفید نامعین هستند:

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

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

ارقام به میلیون ریال)		۱۳- دارایی‌های ثابت مشهود																						
مبلغ دفتری		کاهش ارزش انباشته				استهلاک انباشته										بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی						شرح اقلام		
		مانده		مانده		واگذار شده (کاهش)				استهلاک		مانده در		واگذار شده (کاهش)				افزایش		مانده در		شرح اقلام		
۱۴۰۱	۱۴۰۲	پایان سال	کاهش	افزایش	ابتدای سال	سایر	هدایا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	طی سال	ابتدای سال	پایان سال	سایر	هدایا و کمک‌ها	انتقالی	فروخته شده	افزایش ناخالص (کاهش ناخالص)	سایر	هدایا و کمک‌ها	دریافتی	خرید		ابتدای سال	
...	-	-	-	(...)	(...)	-	-	(...)	(...)	-	-	اثاثه و منصوبات
...	-	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	(...)	(...)	-	-	وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...	...	-	-	-	...	-	-	-	(...)	-	-	(...)	(...)	-	-	ماشین آلات و تجهیزات
...	...	-	-	-	...	-	(...)	-	(...)	-	(...)	(...)	(...)	-	-	ساختمان و مستحقات
...	...	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	(...)	(...)	-	-	زمین
...	...	-	-	-	...	-	-	-	(...)	-	-	(...)	(...)	-	-	اقلام گران بها
...	...	-	-	-	...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	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 استادی
...	-	-	-	-	-	-	پیش‌پرداخت مواد و کالا
...	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)

۱-۱۳- دارایی‌هایی شامل ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش میلیون ریال از واحد دریافت شده است.

۲-۱۳- ماشین‌آلاتی به ارزش میلیون ریال از واحد به صورت کمک دریافت گردیده است.

۳-۱۳- دارایی‌هایی شامل اثاثه و منصوبات به ارزش میلیون ریال به واحد و وسایل نقلیه به ارزش میلیون ریال به واحد انتقال یافته است.

۴-۱۳- ساختمانی به ارزش میلیون ریال به اهدا شده است.

۵-۱۳- دارایی‌های فروخته شده مربوط به دارایی‌های مازاد یا فرسوده می‌باشد که پس از اخذ مجوز لازم از طریق مزایده به فروش رسیده است.

۶-۱۳- سایر موارد افزایش شامل ساختمان و مستحقات واقع در و می‌باشد که برای اولین بار شناسایی شده‌اند.

۷-۱۳- مبلغ میلیون ریال از پیش‌پرداخت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۸-۱۳- از مجموع دارایی‌ها مبلغ میلیون ریال مربوط به دارایی‌های انتقالی مشروط است که فهرست این دارایی‌ها به شرح ذیل می‌باشد.

شرح شرایط استفاده مدت باقیمانده تا ایفای تعهدات

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۹-۱۳- دارایی‌های ثابت مشهود تا ارزش ... میلیون ریال در مقابل خطرات احتمالی ناشی از حریق ، سیل و زلزله از پوشش بیمه‌ای برخوردار است.

۱۰-۱۳- ماشین‌آلات و تجهیزات در سال ۱۴۳۲ مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و تفاوت آن به مبلغ میلیون ریال تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در گروه ارزش خالص طبقه‌بندی شده و در گردش حساب ارزش خالص نیز انعکاس یافته است. مقایسه مبلغ دفتری ماشین‌آلات و تجهیزات مبتنی بر روش تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری مبتنی بر روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

	۱۴۳۲		۱۴۳۱	
	بر مبنای بهای تمام شده	بر مبنای تجدید ارزیابی	بر مبنای بهای تمام شده	بر مبنای تجدید ارزیابی
ماشین‌آلات و تجهیزات	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال

۱۱-۱۳- زمینی به ارزش ... و بخشی از ماشین‌آلات به ارزش با توجه به مجوز در قبال تسهیلات مالی دریافتی در وثیقه بانک‌ها می‌باشد.

۱۲-۱۳- دارایی‌های در جریان تکمیل به شرح زیر است:

عنوان طرح / پروژه	شماره طرح	درصد تکمیل		محل تامین مالی	برآورد تاریخ بهره‌برداری	برآورد مخارج تکمیل	مخارج انباشته	
		۱۴۳۲	۱۴۳۱				۱۴۳۲	۱۴۳۱
		میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
	
	
	

۱-۱۲-۱۳- بخشی از منابع طرح احداث از محل فروش اوراق مشارکت به مبلغ میلیون ریال تامین شده است.

۲-۱۲-۱۳- مبالغ زیر به حساب دارایی‌های در جریان تکمیل منظور شده است:

	مخارج انباشته	
	۱۴۳۲	۱۴۳۱
مخارج تامین مالی	میلیون ریال	میلیون ریال
سود اوراق مشارکت
سود اسناد خزانه اسلامی
زیان تسعیر ارز تسهیلات مالی دریافتی
....
....

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

۱۴-۱۳- مبلغ دفتری دارایی‌های نگهداری شده در ابار ... میلیون ریال است که شامل مبلغ میلیون ریال انباشه و منصوبات و میلیون ریال وسایل نقلیه زمینی می‌باشد.

۱۵-۱۳- مبلغ دفتری دارایی‌های در راه میلیون ریال است که شامل مبلغ میلیون ریال انباشه و منصوبات و مبلغ میلیون ریال ماشین‌آلات و تجهیزات می‌باشد.

۱۶-۱۳- این واحد دارای دارایی‌های میراث ملی به شرح ذیل است:

۱-۱۶-۱۳- یک ساختمان واقع در خیابان

۲-۱۶-۱۳- تعداد ۱۰ جلد کتب خطی یا مشخصاتی به شرح زیر:

۱۴- سایر دارایی‌های غیرجاری

	۱۴۳۲	۱۴۳۱
وجوه بانکی مسدود شده*	میلیون ریال	میلیون ریال
سایر	....	....

۱-۱۴- 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 طرف یک سال از تاریخ ترازنامه قابل دسترس باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۱۵- پرداختنی‌ها

۱۴۳۱		۱۴۳۲	
جمع	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...

حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای
حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای

۱۵-۱- حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای

۱۴۳۱		۱۴۳۲	
جمع	جمع	ارزی	ریالی
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
حصه جاری پرداختنی‌های بلندمدت
هزینه مالی آتی

۱۵-۱-۱- سپرده‌های پرداختنی

۱۴۳۱		۱۴۳۲	
جمع	جمع	ارزی	ریالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...
...
...
...
...
...
...

سپرده حسن انجام کار
سپرده شرکت در مناقصه
سپرده شرکت در مزایده
سپرده حسن انجام تعهدات
...

۱۵-۱-۲- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۱۵-۲- حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای

	۱۴۰۲	۱۴۰۱	
	ارزی	جمع	ریالی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حساب‌ها و اسناد پرداختی
بدهی به سایر واحدها

۱۵-۲-۱- مبلغ میلیون ریال از حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۱۶- تسهیلات مالی

	۱۴۰۲	۱۴۰۱	
	ارزی	جمع	ریالی
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
حصه جاری اوراق مشارکت پرداختی	-
حصه جاری تسهیلات مالی دریافتی	-
حصه جاری تسهیلات مالی پرداختی ارزی	-

۱۷- پیش‌دریافت‌ها

	۱۴۰۲	۱۴۰۱	
	میلیون ریال	میلیون ریال	سال
پیش‌دریافت بابت درآمد عمومی	
پیش‌دریافت بابت درآمد اختصاصی	
...	
	

۱۷-۱- پیش‌دریافت‌های مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای مبلغ میلیون ریال می‌باشد.

۱۷-۲- مبلغ میلیون ریال از پیش‌دریافت‌ها مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۱۸- ذخایر

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	حصه جاری ذخیره دعاوی حقوقی
...	...	حصه جاری ذخیره مزایای اجتماعی
...	...	حصه جاری ذخیره تجدید ساختار
...	...	حصه جاری ذخیره جرایم زیست‌محیطی
...
...	...	
...	...	

۱۹- سایر بدهی‌های جاری

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	بیمه پرداختنی
...	...	حق بازنشستگی پرداختنی
...	...	سایر کسورات پرداختنی
...	...	مالیات پرداختنی
...	...	ذخیره احکام صادره از مراجع ذیصلاح
...	...	ذخیره تعهدات هزینه‌ای
...	...	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
...	...	حصه جاری سایر بدهی‌های غیر جاری
(...)	(...)	هزینه مالی آتی
...	...	
...	...	

۱۹-۱- مبلغ میلیون ریال از سایر بدهی‌های جاری مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲۰- پرداختی‌های بلندمدت

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
(...)	(...)
...	...

سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
حصه جاری سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت

۲۰-۱- مبلغ ... میلیون ریال از پرداختی‌های بلندمدت مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۲۱- تسهیلات مالی بلندمدت

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
(...)	(...)
...	...
(...)	(...)
...	...
(...)	(...)
...	...

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

۲۱-۱- بر اساس مجوز شماره ... مورخ ...، مبلغ ... میلیون ریال اوراق مشارکت در تاریخ ... با سررسید سال ... و نرخ سود علی‌الحساب ... درصد منتشر و به فروش رفته است.

۲۱-۲- تسهیلات دریافتی برحسب مبانی مختلف به شرح زیر است:

۲۱-۲-۱- به تفکیک تأمین‌کنندگان تسهیلات

۱۴۰۱ - میلیون ریال			۱۴۰۲ - میلیون ریال		
جمع	ارزی	ریالی	جمع	ارزی	ریالی
...
...
...
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
...
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
...
...
...

بانک‌ها
اشخاص وابسته
سایر اشخاص
سود و کارمزد سال‌های آتی
حصه بلندمدت
حصه جاری
سود، کارمزد و جرایم معوق

۲۱-۲-۲- به تفکیک نرخ سود و کارمزد

۱۴۰۱ - میلیون ریال		۱۴۰۲ - میلیون ریال	
ارزی	ریالی	ارزی	ریالی
...
...
...
...
...
...
...
...

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

۲۱-۲-۳- به تفکیک زمان‌بندی پرداخت

۱۴۰۲ - میلیون ریال	
ارزی	ریالی
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...

۱۴۰۳
۱۴۰۴
۱۴۰۵
۱۴۰۶
۱۴۰۷ و پس از آن

۲۱-۲-۴- به تفکیک نوع وثیقه

۱۴۰۲ - میلیون ریال
...
...
...
...
...
...

ضمانت‌نامه بانکی
وثیقه ملکی
سفته
...
تسهیلات بدون وثیقه

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲۲- ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون	
...	...	مانده در ابتدای سال
(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
...	...	ذخیره تأمین شده
...	...	مانده در پایان سال
(...)	(...)	حصه جاری
...	...	

۲۳- ذخایر بلندمدت

۱۴۰۱			۱۴۰۲			
حصه بلندمدت	حصه جاری	مانده پایان سال	حصه بلندمدت	حصه جاری	مانده پایان سال	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	(...)	(...)	...	ذخیره دعاوی حقوقی
...	(...)	(...)	...	ذخیره مزایای اجتماعی
...	(...)	(...)	...	ذخیره تجدید ساختار
...	(...)	(...)	...	ذخیره بابت جرایم زیست محیطی
...	(...)	(...)
...	(...)	(...)	...	

۲۴- سایر بدهی‌های غیر جاری

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان
(...)	(...)	حصه جاری
...	...	

۲۴-۱- ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
(...)	(...)	پرداخت شده طی سال
...	...	ذخیره تأمین شده
...	...	مانده در پایان سال

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲۵- مازاد تجدید ارزیابی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
...	...	افزایش
(...)	(...)	کاهش
(...)	(...)	انتقال به مازاد (کسری) انباشته
...	...	مانده در پایان سال

۲۶- تفاوت تسعیر ارز

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
...	...	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
...	...	

۲۶-۱- تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
...	...	افزایش
(...)	(...)	کاهش
...	...	مانده در پایان سال

۲۶-۲- تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مانده در ابتدای سال
...	...	افزایش
(...)	(...)	کاهش
(...)	(...)	انتقال به مازاد (کسری) انباشته
...	...	مانده در پایان سال

۲۶-۲- 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 صورت تغییرات در ارزش خالص انعکاس یافته است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۲۷- دریافتی از محل منابع عمومی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبارت بودجه‌ای
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبارت بودجه‌ای
...	...	سایر منابع دریافتی
...	...	
...	...	

۲۷-۱- دریافتی بابت عملیات جاری از محل اعتبارت بودجه‌ای

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
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
...	...	
...	...	

۲۷-۱-۱- مبلغ میلیون ریال از دریافتی بابت عملیات جاری از محل واگذاری اسناد خزانه اسلامی و مبلغ میلیون ریال آن از محل صدور اسناد تسویه خزانه بوده است.

۲۷-۲- دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبارت بودجه‌ای

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
...	...	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل اعتبار سال قبل
...	...	قیر دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای
...	...	
...	...	

۲۷-۲-۱- مبلغ میلیون ریال از دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای از محل واگذاری اسناد خزانه اسلامی و مبلغ میلیون ریال آن از محل صدور اسناد تسویه خزانه بوده است.

۲۷-۳- سایر منابع دریافتی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	دریافتی از محل سایر منابع
...	...	قیر دریافتی از محل سایر منابع
...	...	
...	...	

۲۸- درآمدهای مالیاتی

۱۴۳۱			۱۴۳۲			
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	مالیات اشخاص حقوقی
...	مالیات بر درآمدها
...	مالیات بر ثروت
...	مالیات بر واردات
...	مالیات بر کالاها و خدمات
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۲۹- درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

۱۴۳۱			۱۴۳۲			
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حق بیمه
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	...
...	

۳۰- درآمدهای حاصل از مالکیت

۱۴۳۱			۱۴۳۲			
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	سود سهام
...	درآمد حاصل از اجاره
...	سود تضمین شده
...	سایر درآمدهای حاصل از مالکیت
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	

۳۱- درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات

۱۴۳۱			۱۴۳۲			
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمد حاصل از خدمات
...	درآمد حاصل از فروش کالاها
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	

۳۲- درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

۱۴۳۱			۱۴۳۲			
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	درآمد حاصل از جرایم و خسارات
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	

۳۲-۱- مبلغ میلیون ریال از جرایم و خسارت از محل ضبط سپرده‌ها می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۳۳- سایر درآمدها

۱۴۰۱			۱۴۰۲		
جمع	سایر	درآمد اختصاصی	جمع	سایر	درآمد اختصاصی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
...

سود حاصل از واگذاری دارایی‌ها
 برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها
 سایر
 تخفیفات و بخشودگی

۳۳-۱ برگشت کاهش ارزش دارایی‌ها، شامل مبلغ میلیون ریال باز یافت هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها و مبلغ میلیون ریال برگشت زیان کاهش ارزش دارایی‌های ثابت مشهود می‌باشد.

۳۴- کمک‌های بلاعوض دریافتی
هدایا و کمک‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...
...	...

هدایای نقدی
 دارایی‌های اهدایی
 موجودی‌های اهدایی
 بخشودگی بدهی‌ها

۳۴-۱- هدایای نقدی

اهدایکننده

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...

اشخاص حقیقی
 شرکت ...

۳۴-۱-۱ مبلغ میلیون ریال از هدایای نقدی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۳۴-۲- دارایی‌های اهدایی

اهدایکننده

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...

اشخاص حقیقی
 سازمان

۳۴-۲-۱ مبلغ میلیون ریال از دارایی‌های اهدایی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۳۴-۳- موجودی‌های اهدایی

اهدایکننده

۱۴۰۱	۱۴۰۲
میلیون ریال	میلیون ریال
...	...
...	...
...	...
...	...

اشخاص حقیقی
 شرکت ...

۳۴-۳-۱ مبلغ میلیون ریال از موجودی‌های اهدایی دریافتی مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۴-۳۴- بخشودگی بدهی‌ها

۱۴۳۱	۱۴۳۲	اهداکننده
میلیون ریال	میلیون ریال	اشخاص حقیقی
...	...	شرکت ...
...	...	
...	...	

۴-۳۴-۱- مبلغ میلیون ریال از بدهی‌های بخشوده شده مربوط به اشخاص وابسته می‌باشد.

۳۵- انتقالات از سایر واحدها

۱۴۳۱	۱۴۳۲	از محل
میلیون ریال	میلیون ریال	انتقالات از محل اعتبار عمومی
...	...	انتقالات از محل اعتبار اختصاصی
...	...	انتقالات از محل سایر منابع
...	...	

۳۵-۱- انتقالات از محل اعتبار عمومی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	طبقه اقلام انتقال یافته	شخص
میلیون ریال	میلیون ریال	موجودی نقد	وزارت
...	...	اسناد خزانه اسلامی	.....
...	...	اسناد تسویه خزانه	.....
...	...		

۳۵-۲- انتقالات از محل اعتبار اختصاصی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	طبقه اقلام انتقال یافته	شخص
میلیون ریال	میلیون ریال	موجودی نقد	سازمان
...
...	...		

۳۵-۳- انتقالات از محل سایر منابع

۱۴۳۱	۱۴۳۲	طبقه اقلام انتقال یافته	شخص
میلیون ریال	میلیون ریال	موجودی نقد	وزارت
...	...	موجودی‌ها	.....
...	...		

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۳۶- هزینه جبران خدمت کارکنان

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	حقوق و دستمزد
...	...	فوق العاده‌ها و مزایای شغل
...	...	

۳۷- هزینه استفاده از کالاها و خدمات

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ماموریت داخلی و خارجی
...	...	حق الزحمه انجام خدمات قراردادی
...	...	حمل و نقل و ارتباطات
...	...	نگهداری و تعمیر دارایی‌های ثابت
...	...	نگهداری و تعمیر وسائل اداری
...	...	چاپ و خرید نشریات و مطبوعات
...	...	تصوربرداری و تبلیغات
...	...	تشریفات
...	...	هزینه‌های قضایی، ثبتی و حقوقی
...	...	هزینه‌های بانکی
...	...	آب و برق و سوخت
...	...	مواد و لوازم مصرف شدنی
...	...	هزینه‌های مطالعاتی و تحقیقاتی
...	...	حق عضویت
...	...	

۳۸- هزینه اموال و دارایی (تأمین مالی)

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود و کارمزد وام‌ها و تسهیلات بانکی و اوراق بهادار
...	...	سود و کارمزد وام‌های داخلی
...	...	سود و کارمزد وام‌های خارجی
...	...	سود اوراق مشارکت
...	...	سود اسناد خزانه اسلامی
...	...	سایر
...	...	

۳۹- هزینه یارانه

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	پرداخت مابه التفاوت قیمت کالاها و خدمات
...	...	پرداخت‌های انتقالی غیر سرمایه‌ای
...	...	

۴۰- هزینه کمک‌های بلاعوض

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	کمک بلاعوض به دولت‌های خارجی
...	...	کمک بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی
...	...	کمک بلاعوض به بخش غیر دولتی
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۴۱- هزینه رفاه اجتماعی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
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
...	...	
...	...	

۴۲- سایر هزینه‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مالیات
...	...	اجاره و کرایه
...	...	سایر هزینه‌های متفرقه
...	...	
...	...	

۴۲-۱- سایر هزینه‌های متفرقه شامل هزینه مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ ریال و هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها به مبلغ ریال

۴۳- مصرف سرمایه‌های ثابت (هزینه استهلاک)

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس
...	...	مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس
...	...	
...	...	

۴۳-۱- مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هزینه استهلاک اثاثه و منصوبات
...	...	هزینه استهلاک وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی
...	...	هزینه استهلاک ساختمان و مستحقات
...
...	...	
...	...	

۴۳-۲- مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	هزینه استهلاک نرم افزار رایانه‌ای
...
...	...	
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۴۴- انتقالات به سایر واحدها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	از محل
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	انتقالات از محل اعتبار عمومی
...	...	انتقالات از محل اعتبار اختصاصی
...	...	انتقالات از محل سایر منابع
...	...	

۴۴-۱- انتقالات از محل اعتبار عمومی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	شخص	طبقه اقلام انتقال یافته
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان	موجودی نقد
...	...	موسسه	اسناد خزانه اسلامی
...	...	پژوهشگاه	اسناد تسویه خزانه
...
...	...		

۴۴-۲- انتقالات از محل اعتبار اختصاصی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	شخص	طبقه اقلام انتقال یافته
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	دانشگاه	موجودی نقد
...
...	...		

۴۴-۳- انتقالات از محل سایر منابع

۱۴۰۱	۱۴۰۲	شخص	طبقه اقلام انتقال یافته
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان	موجودی نقد
...
...	...		

۴۵- انتقالات به خزانه

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	انتقال به خزانه از محل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
...	...	انتقال به خزانه از محل واگذاری دارایی‌های مالی
...	...	

۴۵-۱- انتقال به خزانه از محل واگذاری دارایی‌های مالی شامل انتقال وجوه مصرف نشده سال قبل به مبلغمیلیون ریال، انتقال پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های سنواتی واریزی به مبلغ میلیون ریال و انتقال اصل تسهیلات و یا ودایع به مبلغ میلیون ریال به

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۴۶- درآمدهای مالیاتی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مالیات اشخاص حقوقی
...	...	مالیات بر درآمدها
...	...	مالیات بر ثروت
...	...	مالیات بر واردات
...	...	مالیات بر کالاها و خدمات
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۴۷- درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
...	...	حق بیمه
...
...	...	

۴۸- درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	سود سهام شرکت‌های دولتی
...	...	درآمد حاصل از اجاره
...	...	سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۴۹-درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از خدمات
...	...	درآمد حاصل از فروش کالاها
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۵۰-درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	درآمد حاصل از جرایم و خسارات
(...)	(...)	تخفیفات و بخشودگی
...	...	

۵۰-۱- مبلغ میلیون ریال از جرایم و خسارت از محل ضبط سپرده‌ها می‌باشد.

۵۱- سایر درآمدها

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...
...	...	

۵۲- وجوه ارسالی به خزانه

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
...	...	

۵۲-۱- مبلغ میلیون ریال از مطالبات مربوط به درآمدهای از محل صدور اوراق تسویه خزانه تسویه شد.

۵۳- اصلاح اشتباهات، تغییر در رویه‌های حسابداری و تجدید طبقه‌بندی

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری
...	...	اصلاح اشتباهات
...	...	
...	...	

۵۳-۱- تغییر در رویه‌های حسابداری

- ۱- ۵۳-۱-۱- در سال ۱۴۳۲ روش ارزیابی موجودی مواد به دلیل از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر یافته است. اتخاذ روش جدید، مازاد (کسری) دوره سال ۱۴۳۲ را به مبلغ میلیون ریال افزایش داده است.
- ۲- ۵۳-۱-۲-

۵۳-۲- اصلاح اشتباهات

۱۴۳۱	۱۴۳۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
-	...	اصلاح درآمد ناشی از هدایای مشروط در سال ۱۴۳۱
(...)	(...)	اصلاح ذخیره هزینه‌های تحقق یافته سال ۱۴۳۱
(...)	...	

۵۳-۳- تجدید طبقه‌بندی

- ۱- ۵۳-۳-۱- در سال(های) قبل تسهیلات مالی جاری به مبلغ میلیون ریال به اشتباه در سر فصل تسهیلات مالی بلندمدت طبقه‌بندی شده بود که این موضوع در اقلام مقایسه‌ای اصلاح شد.
- ۲- ۵۳-۳-۲- ...

- ۴- ۵۳-۴- به منظور ارائه تصویری مناسب از وضعیت مالی و نتایج عملیات، کلیه اطلاعات مقایسه‌ای مربوط در صورت‌های مالی مقایسه‌ای به شرح ذیل اصلاح و ارائه مجدد شده است و به همین دلیل اقلام مقایسه‌ای بعضاً با صورت‌های مالی ارائه شده در سال مالی قبل مطابقت ندارد.

۱۴۳۲/۱/۱	تعدیلات				طبق صورت‌های مالی ۱۴۳۱/۱۲/۲۹	
	جمع تعدیلات (تجدید ارائه شده)	تجدید طبقه‌بندی	تغییر در رویه	اصلاح اشتباهات	تغییر در رویه	تجدید طبقه‌بندی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
صورت وضعیت مالی						
...
...
...
...	...	(...)
...
...
صورت تغییرات در وضعیت مالی						
...
...
...
...
صورت تغییرات در ارزش خالص						
...
...
...
...

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۵۴- شناسایی اولیه

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	شناسایی اولیه دارایی‌ها
...	...	شناسایی اولیه بدهی‌ها
...	...	

۵۴-۱- شناسایی اولیه دارایی‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ساختمان و مستحقات
...
...	...	

۵۴-۲- شناسایی اولیه بدهی‌ها

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
...
...	...	

۵۵- دارایی‌های دریافتی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	شخص	
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	ساختمان و مستحقات
...
...	...		

۵۶- دارایی‌های انتقالی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	شخص	
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	ساختمان و مستحقات
...	جاده‌ها
...
...	...		

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۵۷- مقایسه بودجه و عملکرد دریافتی از محل منابع عمومی

تفاوت عملکرد با	عملکرد	بودجه							
		اولیه	خالص تغییرات	اصلاح شده	حواله‌ها	ابلاغی	نهایی	اعتبار تخصیص یافته	بر مبنای قابل مقایسه
اعتبار تخصیص یافته	بودجه نهایی	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته	اعتبار تخصیص یافته
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...
...
...
...

دریافتی از محل اعتبارات هزینه

دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای

دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی

۵۷-۱- مبلغ میلیون ریال از دریافتی از محل اعتبارات هزینه به صورت نقدی و مبلغ میلیون ریال از منبع مزبور به صورت اوراق دریافت شده است.

۵۷-۲- مبلغ میلیون ریال از دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای به صورت نقدی و مبلغ میلیون ریال از منبع مزبور به صورت اوراق دریافت شده است.

۵۷-۳- مبلغ میلیون ریال از دریافتی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی به صورت نقدی و مبلغ میلیون ریال از منبع مزبور به صورت اوراق دریافت شده است.

۵۸- دریافتی از محل منابع اختصاصی

۵۸-۱- در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای اختصاصی ارائه می‌شود.

۵۸-۲- درآمدهای در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

۵۸-۳- مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی دریافتی از محل درآمدهای به دلیل می‌باشد.

۵۸-۴- مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی دریافتی از محل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای به دلیل می‌باشد.

۵۸-۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه منابع حاصل از درآمدهای اختصاصی با مبالغ مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت تغییرات در وضعیت مالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

مالیات و عوارض

درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات

درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

درآمدهای متفرقه

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۵۹- مصارف هزینه‌ای

۵۹-۱ اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات هزینه عمومی و اختصاصی ارائه می‌شود.

۵۹-۲ مقایسه بودجه اولیه و نهایی اعتبارات هزینه-عمومی

تفاوت بودجه نهایی با اعتبار تخصیص یافته	تفاوت بودجه اولیه و نهایی	بودجه						
		اعتبار تخصیص یافته	نهایی	ابلاغی	حواله‌ها	اصلاح شده	خالص تغییرات	اولیه
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)

۵۹-۲-۱ بودجه اولیه اعتبارات هزینه-عمومی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

۵۹-۳ مقایسه بودجه اولیه و نهایی اعتبارات هزینه-اختصاصی

تفاوت بودجه نهایی با اعتبار تخصیص یافته	تفاوت بودجه اولیه و نهایی	بودجه						
		اعتبار تخصیص یافته	نهایی	ابلاغی	حواله‌ها	اصلاح شده	خالص تغییرات	اولیه
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)
...	(...)

۵۹-۳-۱ بودجه اولیه اعتبارات هزینه-اختصاصی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۴-۵۹- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد هزینه‌های عمومی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیر قطعی		مصرف شده		
				پیش‌پرداخت	علی‌الحساب			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	

۵-۵۹- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد هزینه‌های اختصاصی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیر قطعی		مصرف شده		
				پیش‌پرداخت	علی‌الحساب			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۶۰- تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

۶۰-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی و اختصاصی ارائه می‌شود.

۶۰-۲- مقایسه بودجه اولیه و نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای-عمومی

تفاوت بودجه	تفاوت بودجه اولیه و نهایی	بودجه							
		اعتبار تخصیص یافته	نهایی	ابلاغی	حواله‌ها	اصلاح شده	خالص تغییرات	اولیه	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	(...)	ساختمان و مستحدثات
...	(...)	ماشین‌آلات و تجهیزات
...	(...)	سایر دارایی‌های ثابت
...	(...)	استفاده از موجودی انبار
...	(...)	اقلام گرانبها
...	(...)	زمین
...	(...)	سایر دارایی‌های تولید نشده
...	(...)	

۶۰-۲-۱- بودجه اولیه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای-عمومی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

۶۰-۳- مقایسه بودجه اولیه و نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای-اختصاصی

تفاوت بودجه	تفاوت بودجه اولیه و نهایی	بودجه							
		نهایی	ابلاغی	حواله‌ها	اصلاح شده	خالص تغییرات	اولیه		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		
...	(...)	ساختمان و مستحدثات
...	(...)	ماشین‌آلات و تجهیزات
...	(...)	سایر دارایی‌های ثابت
...	(...)	استفاده از موجودی انبار
...	(...)	اقلام گرانبها
...	(...)	زمین
...	(...)	سایر دارایی‌های تولید نشده
...	(...)	

۶۰-۳-۱- بودجه اولیه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای-اختصاصی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶۰-۴- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک داراییهای سرمایه‌ای-عمومی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی		
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیرقطعی					مصرف شده
				موجودی	علی الحساب	پیش‌پرداختها			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	

۶۰-۵- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک داراییهای سرمایه‌ای-اختصاصی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی		
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیرقطعی					مصرف شده
				موجودی	علی الحساب	پیش‌پرداختها			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶۱- تملک دارایی‌های مالی

۶۱-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای اعتبارات تملک دارایی‌های مالی ارائه می‌شود.

۶۱-۲- مقایسه بودجه اولیه و نهایی اعتبارات تملک دارایی‌های مالی

تفاوت بودجه نهایی با اعتبار تخصیص یافته	تفاوت بودجه اولیه و نهایی	بودجه						
		اعتبار تخصیص یافته	نهایی	ابلاغی	حواله‌ها	اصلاح شده	خالص تغییرات	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	(...)	اعتبارات موضوع واگذاری سهام
...	(...)	بازپرداخت اصل اوراق مالی
...	(...)	بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی
...	(...)	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	(...)	بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات
...	(...)	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	(...)	سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی
...	(...)	

۶۱-۲-۱- بودجه اولیه اعتبارات تملک دارایی‌های مالی در تاریخ و آخرین متمم بودجه و اصلاحات بودجه به ترتیب در تاریخ و به تصویب رسیده است.

۶۱-۳- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک دارایی‌های مالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه					بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیر قطعی علی‌الحساب	مصرف شده پیش‌پرداخت		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	اعتبارات موضوع واگذاری سهام
...	بازپرداخت اصل اوراق مالی
...	بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی
...	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات
...	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶۲- وجوه انتقالی از سال‌های قبل

مانده ابتدای سال	از محل پرداخت‌های غیرقطعی سالهای قبل	از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمع سالهای قبل	از محل سرمایه‌گذاری‌ها	حواله انتقالی	از محل اعتبار انتقالی ابلاغی	منابع انتقالی قابل مصرف	از سال ۱۴۰۱	از سال‌های قبل از ۱۴۰۱
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
...	(...)
انتقالی از محل اعتبارات هزینه عمومی								
...	(...)
انتقالی از محل اعتبارات تملک داراییهای مالی								
...	(...)
انتقالی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای								
...	(...)
جمع وجوه انتقالی از محل اعتبارات عمومی								
...	(...)
انتقالی از محل اعتبارات هزینه اختصاصی								
...	(...)
انتقالی از محل اعتبارات تملک داراییهای سرمایه‌ای اختصاصی								
...	(...)
جمع وجوه انتقالی از محل اعتبارات اختصاصی								
...	(...)

۶۲-۱ مبلغ میلیون ریال از وجوه انتقالی از سال قبل به صورت نقدی و مبلغ میلیون ریال از منبع مزبور به صورت اوراق بوده است.

۶۳- مصارف از محل وجوه انتقالی

۶۳-۱ مقایسه بودجه نهایی و عملکرد هزینه‌های عمومی از محل وجوه انتقالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیرقطعی		مصرف شده		
				پیش‌پرداخت	علی‌الحساب			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	

۶۳-۲ مقایسه بودجه نهایی و عملکرد هزینه‌های اختصاصی از محل وجوه انتقالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیرقطعی		مصرف شده		
				پیش‌پرداخت	علی‌الحساب			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	جبران خدمت کارکنان
...	استفاده از کالاها و خدمات
...	اموال و دارایی
...	یارانه
...	کمک‌های بلاعوض
...	رفاه اجتماعی
...	سایر هزینه‌ها
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲-۶۳- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک داراییهای سرمایه‌ای عمومی از محل وجوه انتقالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه							بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیر قطعی			مصرف شده		
				موجودی	علی‌الحساب	پیش‌پرداختها			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین‌آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده
...	

۴-۶۳- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک داراییهای سرمایه‌ای اختصاصی از محل وجوه انتقالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه							بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیر قطعی			مصرف شده		
				موجودی	علی‌الحساب	پیش‌پرداختها			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	ساختمان و مستحقات
...	ماشین‌آلات و تجهیزات
...	سایر دارایی‌های ثابت
...	استفاده از موجودی انبار
...	اقلام گرانبها
...	زمین
...	سایر دارایی‌های تولید نشده
...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۶۳-۵- مقایسه بودجه نهایی و عملکرد تملک داراییهای مالی از محل وجوه انتقالی

تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه						بودجه نهایی	
	جمع	کسری	واخواهی	پرداخت‌های غیرقطعی		مصرف شده		
				پیش‌پرداخت	علی‌الحساب			
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	واگذاری سرمایه‌گذاری در سهام
...	بازپرداخت اصل اوراق مالی
...	بازپرداخت اصل تسهیلات بانکی
...	تعهدات پرداخت نشده سال‌های قبل
...	بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات
...	واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	سرمایه‌گذاری، کمک‌های فرهنگی و اقتصادی بین‌المللی
...	

۶۴- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه مصارف هزینه‌ای با مبالغ مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تعدیلات	عملکرد طبق صورت تغییرات	
		در وضعیت مالی	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
....	جبران خدمت کارکنان
....	استفاده از کالاها و خدمات
....	اموال و دارایی
....	یارانه
....	کمک‌های بلاعوض
....	رفاه اجتماعی
....	سایر هزینه‌ها
....	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶۵- مالیات و عوارض

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه	
نهایی و عملکرد	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	مالیات اشخاص حقوقی
...	مالیات بر درآمدها
...	مالیات بر ثروت
...	مالیات بر واردات
...	مالیات بر کالاها و خدمات
...	

۶۵-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای مالیات و عوارض ارائه می‌شود.

۶۵-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای مالیاتی در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی مالیات و عوارض به دلیل می‌باشد.

دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۶۶- درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه	
نهایی و عملکرد	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	حق بیمه
...	

۶۶-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی ارائه می‌شود.

۶۶-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی به دلیل می‌باشد.

دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۶۷- درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه	
نهایی و عملکرد	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
...	سود سهام شرکت‌های دولتی
...	درآمد حاصل از اجاره
...	سایر درآمدهای حاصل از مالکیت دولت
...	

۶۷-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای حاصل از مالکیت دولت ارائه می‌شود.

۶۷-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای حاصل از مالکیت دولت در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است.

مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای حاصل از مالکیت دولت به دلیل می‌باشد.

دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۶۸- درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمد حاصل از خدمات
درآمد حاصل از فروش کالاها

۶۸-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات ارائه می‌شود.

۶۸-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات به دلیل می‌باشد. دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۶۹- درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

۶۹-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات ارائه می‌شود.

۶۹-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات به دلیل می‌باشد. دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

۷۰- درآمدهای متفرقه

	عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	تفاوت بودجه نهایی و عملکرد	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه
	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
درآمدهای متفرقه

۷۰-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای درآمدهای متفرقه ارائه می‌شود.

۷۰-۲- دلایل تغییرات در بودجه

درآمدهای متفرقه در تاریخ و آخرین تغییرات در پیش‌بینی آن در تاریخ به تصویب رسیده است. مبلغ میلیون ریال تفاوت در پیش‌بینی اولیه و نهایی درآمدهای متفرقه به دلیل می‌باشد. دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شود.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۲۱- واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه	منابع حاصل از نفت و فرآورده‌های نفتی
نهایی و عملکرد	قابل مقایسه	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	منابع حاصل از فروش و واگذاری اموال منقول و غیر منقول
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	منابع حاصل از واگذاری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
...	
...	
...	
...	

۲۱-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ارائه می‌شود.

۲۱-۲- دلایل تغییرات در بودجه

منابع حاصل از 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 منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای به دلیل می‌باشد. دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شده است.

۲۲- واگذاری دارایی‌های مالی

تفاوت بودجه	عملکرد بر مبنای	بودجه نهایی	خالص تغییرات	بودجه اولیه	منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی اسلامی
نهایی و عملکرد	قابل مقایسه	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	منابع حاصل از استفاده از تسهیلات خارجی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	منابع حاصل از دریافت اصل وام‌ها و کمک‌های بلاعوض
...	منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی
...	منابع حاصل از برگشتی پرداخت‌های سال‌های قبل
...	منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی
...	منابع حاصل از سایر واگذاری‌ها
...	انتشار صکوک اجاره به منظور تسویه مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی

۲۲-۱- اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای

در این بخش شرحی از اهداف و سیاست‌های بودجه‌ای منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی ارائه می‌شود.

۲۲-۲- دلایل تغییرات در بودجه

منابع حاصل از 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 منابع حاصل از واگذاری دارایی‌های مالی به دلیل می‌باشد. دلایل اصلی وجود تفاوت بین عملکرد بر مبنای قابل مقایسه و بودجه نهایی ارائه شده است.

۲۳- صورت تطبیق عملکرد بر مبنای قابل مقایسه درآمدهای عمومی با مبالغ مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی

عملکرد بر مبنای قابل مقایسه	عملکرد طبق	
	تعدیلات	صورت تغییرات در وضعیت مالی
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
....
....
....
....
....
....
....
....

مالیات و عوارض

درآمدهای ناشی از کمک‌های اجتماعی

درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

درآمدهای حاصل از فروش کالاها و خدمات

درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

درآمدهای متفرقه

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷۴- حساب‌های انتظامی

۱۴۰۱	۱۴۰۲	یادداشت	
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	۷۵-۱	-
...	...	۷۵-۲	-
...	...	۷۵-۳	
...	...	۷۵-۴	
...	...	۷۵-۵	
...	...	۷۵-۶	
...	...	۷۵-۷	
...	...	۷۵-۸	
...	...		
...	...		
...	...		

۷۴-۱- حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	نوع تضمین
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ضمانت نامه بانکی
...	...	اوراق مشارکت
...
...	...	

۷۴-۲- حساب انتظامی - تضمین‌های واگذار شده به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	نوع تضمین
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	ضمانت نامه بانکی
...	...	اسناد خزانه اسلامی
...
...	...	

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷۴-۳- حساب انتظامی - کنترل قراردادها به تفکیک به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۷۴-۴- حساب انتظامی - موجودی‌های امانی به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	اشخاص	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	موجودی مواد
...	...	سازمان ...	موجودی ملزومات
...
...	...		
...	...		

۷۴-۵- حساب انتظامی - دارایی‌های امانی به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	اشخاص	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال		
...	...	سازمان ...	ماشین آلات و تجهیزات
...	...	سازمان ...	وسایل نقلیه
...
...	...		
...	...		

۷۴-۶- حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری به تفکیک به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۷۴-۷- حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای به تفکیک به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	سال
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	
...	...	

۷۴-۸- پیگیری لازم در خصوص کسری‌های ایجاد شده بابت احکام صادره از مراجع ذیصلاح انجام و اعتبار لازم در بودجه سال برآورد گردیده است.

واحد گزارشگر نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷۵- تعهدات، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی

۷۵-۱- تعهدات سرمایه‌ای ناشی از قراردادهای منعقد و مصوب در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است:

۱۴۰۱	۱۴۰۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
...	...	مبلغ تعهد شده سرمایه‌گذاری در
...	...	۷۴-۳ احداث ساختمان
...	...	۷۴-۳ احداث سد
...
...

۷۵-۲- بدهی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

مبلغ
میلیون ریال
...
...
...
...

دعای حقوقی مطرح علیه سازمان

...

۷۵-۲-۱- دعوی حقوقی در تاریخ توسط علیه سازمان به مبلغ میلیون ریال در دادگاه مطرح گردیده که پیامدهای ناشی از آن در شرایط حاضر مشخص نمی‌باشد.

۷۵-۳- دارایی‌های احتمالی شامل موارد زیر است:

در تاریخ ادعایی علیه مبنی بر ورود خسارت به مبلغ میلیون ریال به تجهیزات سازمان مطرح شده است که در حال بررسی است و وصول خسارت محتمل می‌باشد.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷۶- معاملات با اشخاص وابسته

۷۶-۱- معاملات با اشخاص وابسته خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده طی سال مورد گزارش:

(مبالغ به میلیون ریال)

نام شخص وابسته	نوع وابستگی	موضوع	شرایط معامله / رویداد	نحوه تسویه	تضمین‌ها	مبلغ	تفاوت با سایر معاملات	مانده طلب (بدهی)
...	...	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	(...)
واحد گزارشگر اصلی و نهایی	...	ارائه ...	قرارداد...	...	...	...	...	...
	...	کمک‌های بلاعوض دریافتی	مصوبه ...	...	...	...	...	-
	-
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	...	فروش دارایی‌های غیرجاری	مصوبه ...	...	...	...	...	...
	...	تهیلات پرداختی	مصوبه ...	...	...	...	...	...
	...	خرید ...	قرارداد ...	...	...	...	...	(...)
سایر اشخاص وابسته	...	هزینه کمک‌های بلاعوض	قانون ...	...	...	...	...	-
	...	خرید دارایی‌های غیرجاری	قرارداد...	...	...	...	...	(...)
	...	تضمین‌های واگذار شده	قانون ...	...	...	...	...	-
...	-

لازم به توضیح است تنها معاملات افشا شده محدود به معاملاتی است که خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده است.

۷۶-۲- معاملات انجام شده طی سال مورد گزارش با مدیران و خویشاوندان آن‌ها:

۷۶-۲-۱- 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 به‌منوان ...	...

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.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۰۲

۷۶-۲-۲- واما

(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			....	-	....	....

۷۶-۳- مانده حساب‌های نهایی اشخاص وابسته به شرح زیر است:

(مبالغ به میلیون ریال)

شرح	نام شخص وابسته	نوع وابستگی	حساب‌ها و اسناد		حساب‌ها و اسناد		حساب‌ها و اسناد		حساب‌ها و اسناد		سود تقصین شده پرداختی	...
			دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای	پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای	پیش‌پرداخت‌ها	تسهیلات دریافتی	پیش‌دریافت‌ها	سود تقصین شده پرداختی		
		
واحد گزارشگر اصلی و نهایی		
شرکت‌های تحت کنترل مشترک		
مدیران اصلی واحد گزارشگر		
سایر اشخاص وابسته		
جمع		

۷۶-۴- به استثنای مورد زیر هیچ گونه هزینه یا ذخیره‌ای در رابطه با مطالبات از اشخاص وابسته در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۱ شناسایی نشده است.

۷۶-۴-۱- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال مالی ۱۴۰۱ بابت طلب از بالغ بر میلیون ریال می‌باشد که به دلیل تعدیل گردیده است.

واحد گزارشگر نمونه
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۴۳۲

۷۷- وضعیت ارزی

شماره یادداشت	دلار آمریکا	یورو	پوند انگلیس	...
۳
۱۰ و ۶، ۵

۱۵	(...)	(...)	(...)	(...)
۲۱	(...)	(...)	(...)	(...)
	(...)	(...)	(...)	(...)
	...	(...)	...	(...)
	...	(...)	...	(...)

موجودی نقد
دریافتی‌ها
جمع دارایی‌های پولی ارزی
پرداختی‌ها
تسهیلات مالی
جمع بدهی‌های پولی ارزی
خالص دارایی‌ها (بدهی‌ها)ی پولی ارزی
خالص دارایی‌ها (بدهی‌ها)ی پولی ارزی در تاریخ ۱۴۳۲/۱۲/۲۹

۷۸- سایر موارد افشا*

۷۸-۱- فرم آمار بدهی‌ها و مطالبات دولت ضمیمه یادداشت‌های توضیحی می‌باشد.

* اطلاعاتی که افشای آن‌ها برای ارایه مطلوب ضروری است در این قسمت افشا می‌شود.

پیوست ۴

**شناخت، اندازه گیری و گزارشگری بدهی‌ها،
ذخایر و بدهی‌های احتمالی**

با عنایت به اجرایی شدن حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی بموجب تبصره ذیل ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، لازم است انواع عناصر صورتهای مالی و به طور خاص بدهی‌های واحدهای گزارشگر با رویه‌ای یکسان شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت گردد. هدف این رهنمود ایجاد وحدت رویه در شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی و همچنین اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه‌گیری مناسب در صورتهای مالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشت‌های توضیحی برای درک بهتر مبلغ و ماهیت انواع بدهی در بخش عمومی است. همچنین در این رهنمود مسائل 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 اندازه‌گیری 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 به گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد (استاندارد ۸ تعاریف).

مخارج تامین مالی: عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد گزارشگر برای تامین مالی متحمل می‌شود (استاندارد ۹ تعاریف).

- (۲) تمام انواع بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی باید از ابتدای سال ۱۳۹۴ به محض ایجاد به ارزش اسمی یا ارزش فعلی (طبق استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی)، شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.
- (۳) بدهی‌های شناسایی نشده که در سال‌های قبل ایجاد شده‌اند و همچنان تسویه نشده‌اند، باید در سال ۱۳۹۴ شناسایی و حسب مورد در سرفصل بدهی‌های جاری یا بلند مدت ثبت گردند. طرف مقابل این بدهی‌ها حساب حساب ارزش خالص انباشته (شناسایی اولیه بدهی‌ها) است.
- (۴) فهرست بدهی‌های واحدهای گزارشگر طبق فهرست حساب‌ها در نظام حسابداری بخش عمومی است.
- (۵) واحدهای گزارشگر باید به هنگام آماده شدن برای پذیرش حسابداری تعهدی، همه سیستم‌های موجود را برای تعیین میزان تعدیل 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.
- (۶) اقدامات لازم برای شناخت بدهی‌ها، به میزان اطلاعات در دسترس یک واحد گزارشگر در خصوص آن بدهی‌ها بستگی دارد. مراحل کلی شناسایی و ثبت بدهی‌ها که می‌باید بلافاصله پس از ابلاغ این راهنما اجرایی گردد، عبارتند از:
- الف. تهیه فهرست همه انواع بدهی‌های ایجاد شده توسط واحد گزارشگر،
- ب. تعیین طبقات بدهی‌هایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد،
- پ. بکارگیری رویه‌های حسابداری مرتبط برای ثبت و گزارش هر طبقه از بدهی‌ها،
- ت. ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه،
- ث. تعیین مانده‌های افتتاحیه صحیح برای هر طبقه (شناسایی، بکارگیری تعریف بدهی و اندازه‌گیری) و
- ج. برقراری ارتباط با سیستم‌های مرتبط برای پشتیبانی از الزامات حسابداری تعهدی نظیر زیر سیستم‌های خرید و تدارکات، حقوق و دستمزد، دریافت و پرداخت، امور قراردادها و ...
- (۷) فرایند طی شده برای شناسایی بدهی‌ها باید مستند شود تا امکان تعیین مانده‌های افتتاحیه و رسیدگی و حسابرسی بعدی فراهم شود.
- (۸) واحدهای دولتی مجازند به دلیل نیاز فوری، خرید کالا و یا خدمات را صرفاً تا سقف اعتبارات تخصیص یافته به صورت نسبه انجام دهند. ضروری است واحدهای گزارشگر ترتیبی اتخاذ نمایند که هر گونه خرید نسبه (اعتباری) توسط مسئولان خرید، تحت عنوان حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای، در دفاتر ثبت شود.
- (۹) در راستای کنترل تعهدات دولت و بر اساس بند (ه) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ایجاد بدهی بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانون درخصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقتنامه‌های متبادله ممنوع است. لیکن این امر مانع شناسایی و ثبت بدهی‌های مازاد ایجاد شده محسوب نمی‌شود (موضوع بخشنامه مشترک شماره ۵۷/۲۱۰۷۸۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۷ خزانه‌داری کل کشور و دیوان محاسبات کشور). تعهدات فعلی مازاد بر اعتبار و تخصیص اعتبار واحدهای مربوط نیز

بایستی با عنوان حساب ذخیره تعهدات هزینه‌ای 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.

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 هرگونه تعهد مازاد بر اعتبار یا تعهدات بلند مدت لازم است یک سیستم کنترل تعهدات بر اساس الزامات تهیه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی برقرار گردد تا هرگونه رویداد تعهدآور از نقطه شروع توسط مقام ذیصلاح تایید شده و امکان ردیابی آن تعهد تا زمان ایجاد 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 بدهی‌های 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 وضعیت مالی منجر نمی‌شود مگر اینکه قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی تصمیم به گونه‌ای کاملاً مشخص به اطلاع اشخاص تحت تأثیر تصمیم رسیده باشد و در آنها انتظاراتی بجا مبنی بر ایفای مسئولیت توسط واحد گزارشگر ایجاد کرده باشد.

۱۴) واحدی که بدهی بلندمدت دارد، باید بخش جاری آن را که قرار است طی یکسال از تاریخ تهیه صورتهای مالی تسویه شود، تحت عنوان "حصه جاری بدهی‌های بلندمدت" طبقه‌بندی و گزارش نماید.

۱۵) بخشودگی بدهی زمانی امکان‌پذیر است که طبق اسناد و مدارک موجود، تعهد فعلی و الزام برای تسویه وجود نداشته باشد. مبلغ و چگونگی بخشودگی بدهی باید با استناد به قوانین و احکام مربوط، در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۱۶) در سال‌های اخیر تسویه و تهاثر دیون و تعهدات واحدهای گزارشگر از محل صدور و واگذاری سهام، اموال و دارایی‌های طرح‌های نیمه تمام و خاتمه یافته به عنوان روشی مطلوب در جهت صرفه و صلاح دولت برای تسویه بدهی‌های دستگاه‌های اجرایی، پیش‌بینی شده است. برای نمونه می‌توان به بند (ر) تبصره (۳) قانون بودجه سال ۱۳۹۳، جزء (الف-۳) بند (۸) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ و جزء (الف) بند (۳۵) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور اشاره نمود. هنگام تسویه تعهدات واحد گزارشگر (معادل خالص مطالبات) از هر محلی، حساب بدهی از دفاتر حذف می‌گردد. در این شرایط مبلغ و چگونگی تسویه حتماً باید با استناد به بند قانونی مربوط در یادداشت‌های توضیحی افشاء گردد.

۱۷) تامین اعتبار برای هزینه‌هایی که در مقابل ذخایر شناسایی می‌شوند، انجام نمی‌شود. در ضمن، این موضوع در مورد تمام هزینه‌هایی که مازاد بر اعتبار تخصیص یافته دوره جاری می‌باشد و همچنین هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده و هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاك 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 پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای طبقه‌بندی می‌شوند. بدهی غیرمبادله‌ای در مواردی از قبیل هدایای مشروط و دریافت خدمات به بهای ناچیز، شناسایی و ثبت می‌شود.

۱۹) حساب‌های پرداختی (بستانکاران) شامل بدهی یک واحد گزارشگر به دیگران است، نظیر حساب‌های پرداختی که هنگام خرید کالاها و خدمات به صورت نسیه ایجاد می‌شوند و یا هنگام دریافت صورتحسابی (یا مبالغ پرداختی طبق مفاد یک توافق یا قرارداد در جریان) که به علت کمبود نقدینگی و یا هر دلیل دیگر بلافاصله پرداخت نمی‌شود و تا پایان دوره نیز ممکن است پرداخت نشود.

۲۰) تعیین مانده افتتاحیه حساب‌های پرداختی و هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده شامل تحلیل و بررسی همه هزینه‌های مستمر است. یک واحد گزارشگر باید:

الف. فهرستی از همه مبالغ پرداختی ثبت شده را تهیه کند،

ب. صحت مبالغ ثبت شده برای معاملات خاص را بررسی و فرآیند مذکور را مستند نماید،

پ. کامل بودن مبالغ ثبت شده را بررسی کند، این موضوع می‌تواند شامل درخواست تأییدیه از اشخاص ذینفع (بستانکاران و اعتباردهندگان) باشد.

ت. همه هزینه‌ها را جهت آگاهی از هزینه‌های تحقق یافته در پایان دوره بررسی کند.

۲۱) در سال ۱۳۹۴ و سال‌های بعد از آن ذخایر لازم باید برآورد و در دفاتر به عنوان بدهی ثبت شود (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، زیرا بخشی از تعهدات فعلی واحد گزارشگر است و احتمال ارایه خدمات بالقوه یا

انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه این تعهدات محتمل است. از آنجا که برآورد حاصل ابهام و احتمال است، لازم است چگونگی محاسبات و برخورد با ابهام و احتمالات در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. مبلغ برآورد شده بابت ذخایر مربوط به رویدادهای مالی قبل از سال ۱۳۹۴ در مقابل حساب شناسایی اولیه 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 انکاپذیر قابل برآورد باشد.

ذخایر بدهی‌هایی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام است. اصطلاح ذخیره در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش داراییها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود، اما این اقلام مبلغ دفتری دارایی‌ها را تعدیل می‌کند و بدهی محسوب نمی‌شود. نمونه‌هایی از اقلامی که ممکن است برای آن‌ها ذخیره شناسایی شود عبارتند از مخارج تجدید ساختار، مزایای پایان خدمت کارکنان و تعهدات پاکسازی زیست محیطی.

۲۲) شناسایی ذخیره برای هزینه‌های تحمل شده 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) تحمل شده‌ای 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 تحمل شده 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.

۲۴) هرگونه مانده بدهی‌ها و ذخایر ناشی از اصلاح اشتباه سنواتی و یا تغییر در رویه‌های حسابداری می‌بایست با استفاده از حساب تعدیلات سنواتی یا دارایی مربوط حسب مورد شناسایی شود.

۲۵) در مورد سودهای تضمین شده بدهی‌های بانکی، در پایان سال باید سود تضمین شده تحقیق‌یافته شناسایی و گزارش گردد. خلاصه روش‌های مرتبط با محاسبه سود تضمین شده در جدول ذیل ارائه شده است.

ابزار مالی	روش محاسبه
سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه مدت	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود تضمین شده صورتحساب‌ها و ابزارهای کوتاه مدت مشابه	تفاوت بین ارزش اسمی و قیمت پرداخت در زمان خرید
سود تضمین شده اوراق بدهی	حاصل ضرب نرخ سود تضمین شده در مبلغ اصلی معوق بر حسب زمان در تاریخ گزارشگری
سود سپرده‌های 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 در نظر گرفته می‌شود.

۲۷) واحدهای گزارشگر باید آثار مالی دعاوی حقوقی را مورد ارزیابی قرار دهند. بدین منظور احتمال محکوم شدن در دادگاه، توانایی برآورد مبلغ زیان به گونه‌ای اتکا پذیر، میزان پیشرفت رسیدگی به شکایت، نظر مشاور حقوقی، تجربه واحد گزارشگر و سایر موارد مشابه مورد توجه قرار می‌گیرد. به هر حال اگر شواهد نشان دهد یک واحد گزارشگر در جریان یک پروژه قضایی با احراز شرایط فوق، در تاریخ صورت وضعیت مالی محکوم می‌شود، باید بر اساس بهترین برآورد، ذخیره لازم را شناسایی کند و در صورتی که برآورد قابل اتکاء امکان‌پذیر نباشد باید در یادداشت‌های توضیحی به عنوان بدهی احتمالی افشاء شود.

در یادداشت زیر بخشی از نحوه افشای بدهی‌های احتمالی یک واحد گزارشگر نشان داده شده است:

یادداشت‌های توضیحی:

بدهی احتمالی به مبلغ ۸۹۸ میلیون ریال مربوط به شهرداری بابت ۱٪ عوارض خاص از تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۱ لغایت ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ می‌باشد. این واحد گزارشگر طبق مدارک مستند ارائه 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 ارائه 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 غیر جاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر منعکس می‌گردد. مبلغ این ذخیره در پایان هر دوره مجدداً محاسبه و بر حسب میزان استفاده کارکنان از مرخصی، مانده قبلی آن تعدیل می‌شود.

(۲۹) در هر سال لازم است ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان برآورد و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان تعدیل گردد. همچنین مبلغ برآورد شده بابت ذخیره مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹۴، در مقابل حساب 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 آلاینده‌ها باشند که می‌تواند برحسب میزان تولید/فروش محصولات تولیدی آلاینده، درصدی به عنوان ذخیره اینگونه تعهدات در دفاتر اعمال حساب شود. ضمناً اگر توسط نهادهای مسوول محیط زیست، شکایتی علیه آنها مطرح شده باشد، در صورت عدم امکان برآورد مبلغ جرایم و یا عوارض مربوط، اثر مالی آن در دفاتر قابل ثبت نبوده و لذا بایستی به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های همراه افشاء شود.

(۳۱) واحدهای گزارشگر در مواردی که قراردادهایی منعقد کنند که تعهداتی را برای آن‌ها ایجاد نماید، با وقوع رویدادهایی که موجب زیانبار شدن قرار داد (شرایطی که مخارج غیر قابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی آن است) می‌شود، باید تعهدی را بابت زیان مربوط به قرارداد به عنوان ذخیره شناسایی کنند. مخارج غیر قابل اجتناب قرارداد بیانگر اقل زیان ناشی از اجرای قرار داد و مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد است. برای نمونه اگر قرار داد اجاره غیر قابل فسخ برای مدت ۲ سال منعقد شده باشد و با گذشت ۱ سال واحد گزارشگر به صورت یک جانبه اقدام به لغو قرارداد نماید، این واحد باید معادل ۱ سال باقی مانده، ذخیره‌ای در دفاتر خود شناسایی نماید.

(۳۲) کالا، خدمات و سایر مزایایی که برای ایفای مسوولیت‌های اجتماعی دولت 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 دریافت کنندگان 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.

۳۴) در صورتی که وجود تعهد فعلی در تاریخ تهیه صورت‌های مالی همراه با عدم اطمینان باشد، یا اینکه یک قلم با تعریف بدهی منطبق باشد ولی قابل اندازه‌گیری یا برآورد و شناسایی نباشد، تحت عنوان بدهی‌های احتمالی افشا می‌شود. بدهی‌های احتمالی به طور بالقوه یک بدهی محسوب می‌شوند و ردیابی و گزارش آن‌ها جهت کنترل و برنامه‌ریزی پرداخت‌ها ضروری است. لذا لازم است از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این راهنما در انتهای هر سال مبلغ و احتمال این تعهدات در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. از آنجا که وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند، ضروری است بدهی‌های یادشده بطور مداوم ارزیابی شود و در صورت‌های مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند و امکان برآورد اتکاپذیر فراهم می‌شود، ذخیره برای آن شناسایی شود.

۳۵) گاهی اوقات دولت ممکن است بازپرداخت بدهی‌های شرکت‌های دولتی یا مادرتخصصی و یا اوراق مشارکت دولت برای طرح‌های عمرانی را تحت شرایط خاصی تضمین کند. در این صورت اگر واحد مقروض نتواند بدهی خود را بپردازد، ضامن، ملزم به پرداخت بدهی خواهد بود. طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ چنانچه واحد گزارشگر مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفاء شود باید بعنوان بدهی احتمالی محسوب شود. ولی برای بخشی از تعهد که احتمال 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.

۳۶) هر گونه وجوه نامشخص واریز شده به حساب‌های بانکی واحدهای گزارشگر، باید تحت عنوان بدهی بابت وجوه نامشخص شناسایی و ثبت شود. پس از انجام پیگیری‌های لازم و گذشت سه ماه از تاریخ واریز، در صورتی که ماهیت این وجوه کماکان نامشخص باشد به حساب مخصوص نزد خزانه واریز می‌شود.

۳۷) چک‌های بین راهی به چک‌هایی اطلاق می‌شود که از حساب‌های بانکی واحدگزارشگر، در وجه اشخاص ذینفع صادر و تحویل شده است و تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی، برای وصول به بانک مربوط ارایه نشده‌اند. پس از گذشت سه ماه از تاریخ صدور چک و ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذی‌حسابی) و تایید بانک عامل، بدهی بابت چک‌های بین راهی شناسایی و ثبت می‌شود و مبالغ این چک‌ها به حساب خزانه منتقل و در صورت نیاز مسترد می‌شود.

۳۸) وجوه اضافه دریافتی به وجوهی اطلاق می‌شود که بدون مجوز و یا زاید بر میزان مقرر وصول شود اعم از این که منشا این دریافت اضافی، اشتباه پرداخت کننده یا مامور وصول و یا عدم انطباق مبلغ وصولی با مورد باشد و یا این که تحقق اضافه دریافتی بر اثر رسیدگی واحد ذیربط و یا مقامات قضایی حاصل شود. شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی 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 سنواری شناسایی و ثبت گردد. چنانچه پیش‌دریافت‌های ثبت نشده به‌عنوان بدهی، مربوط به سال‌های قبل از سال ۱۳۹۴ باشد، در مقابل حساب شناسایی اولیه بدهی‌ها شناسایی می‌شود. ضروری است به صورت مستمر وضعیت مانده پیش‌دریافت‌ها از نظر تحقق درآمد بررسی و تعدیل گردد.

۴۰) درآمد مرتبط با مالیات، عوارض و جرایم زمانی شناسایی می‌شود که رویداد مشمول مالیات، عوارض و جرایم اتفاق افتاده باشد و معیارهای شناخت دارایی نیز احراز شده باشد. بنابراین منابع دریافت شده پیش از وقوع رویداد مربوط، به عنوان پیش‌دریافت درآمد در دوره وصول این منابع، شناسایی می‌شود.

۴۱) به هنگام دریافت اوراق بهادار موضوع ماده (۴۶) قانون محاسبات عمومی کشور، بدهی بابت اوراق بهادار می‌باید بستانکار شود. در صورت انتقال موجودی اوراق بهادار از سال‌های قبل نیز باید معادل مبلغ آن‌ها، در سال ۱۳۹۴ بدهی شناسایی شود.

۴۲) مبالغی که به عنوان سپرده از دیگران دریافت می‌شود، باید به عنوان بدهی ثبت و گزارش شوند. لازم است یک طبقه‌بندی مناسب از نوع و موضوع سپرده‌ها بر حسب سررسید تسویه در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

۴۳) طبق نظام حسابداری بخش عمومی به هنگام تعیین و احتساب مطالبات پیمانکار به عنوان تضمین، حساب بدهی بابت وجه‌الضمان جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختی به پیمانکار می‌گردد. لازم است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، ماهیت آن به درستی افشا شود.

۴۴) حق بیمه، مالیات و سایر کسور تکلیفی که واحدهای گزارشگر باید ظرف مدت مقرر به نهادها و سازمان‌های مربوط از جمله سازمان تامین اجتماعی و امور مالیاتی بپردازند، بدهی جاری محسوب می‌شود.

۴۵) در صورتی که پرداخت وجوه حقوق و مزایای بازنشستگان و موظفین از طریق واحد گزارشگر انجام می‌شود. واحد گزارشگر می‌باید پس از وصول وجوه حقوق و مزایای بازنشستگی و موظفین از سوی صندوق بازنشستگی مربوط، وجوه یاد شده را به حساب بانکی 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 عهده صندوق بازنشستگان مربوط می‌باشد. حساب‌های پرداختی مربوط به حقوق و دستمزد از نوع بدهی‌های جاری هستند. لازم به توضیح است که حساب‌های پرداختی شامل بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است.

۴۶) بدهی‌های ارزی در زمان شناخت اولیه باید بر اساس نرخ تسعیر در تاریخ (انجام) معامله به ریال ثبت شود. تاریخ معامله تاریخی است که معامله برای اولین بار در آن تاریخ شرایط شناخت را احراز می‌کند، اغلب از نرخ استفاده می‌شود که تقریبی از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله باشد. برای مثال کلیه معاملاتی که طی یک هفته یا یک ماه انجام می‌شود، بر اساس نرخ میانگین هفتگی یا ماهانه، تسعیر می‌شود. با این حال اگر نوسانات نرخ ارز قابل توجه باشد (بیش از ۱۰ درصد)، استفاده از نرخ میانگین برای یک دوره مناسب نیست و به جای آن باید از نرخ واقعی در تاریخ انجام معامله استفاده شود.

۴۷) 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 غالباً به تفاوت تبدیل منجر می‌شود. همچنین، تسویه بدهی پولی نیز غالباً 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 بستنکار 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 بستنکار 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 می‌نماید، برای گزارشگری مالی داخل کشور لازم است تا کلیه اقلام صورت‌های مالی خود را با نرخ ارز زمان گزارشگری در کشور، تسعیر و به ریال گزارش نماید.

۴۹) بدهی‌های پولی و غیرپولی ارزی ایجاد شده در سنوات قبل، در صورتی که طبق اسناد و مدارک قانونی، همچنان الزام به خروج منابع در مورد آن‌ها صادق است، باید شناسایی و ثبت شود. مبنای ثبت این بدهی‌ها، نرخ تسعیر تاریخ شناسایی است. در خصوص بدهی‌های ارزی غیرپولی سنوات قبل، در صورت عدم دسترسی به اطلاعات مربوط، بدهی‌های مذکور می‌باید به ارزش منصفانه ثبت شوند. ارزش منصفانه توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود.

۵۰) تعهدات اعتبارات اسنادی سال جاری و همچنین تعهدات اعتبارات اسنادی سال‌های قبل باید شناسایی و گزارش شوند.

۵۱) واحدهای گزارشگر عموماً مجاز به دریافت وام و یا تسهیلات نمی‌باشند، مگر در مواردی که قانون و مقررات مربوط اجازه دریافت تسهیلات توسط واحدهای مذکور را صادر کرده است. در هر حال در صورت دریافت وام و یا تسهیلات، واحد گزارشگری که مسئول پرداخت اصل و فرع می‌باشد، باید این بدهی‌ها را با ارزش اسمی ثبت و اطلاعات لازم را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند. از آنجا که تسهیلات هزینه مالی مشخص دارند نیاز به تنزیل و محاسبه ارزش فعلی ندارند و با ارزش اسمی در دفاتر ثبت می‌شوند. اما در برخی موارد انتشار اسناد پرداختی و یا اخذ وام‌های کوتاه مدت متضمن سود تضمین شده‌ای است که به صورت تلویحی در مبلغ لحاظ شده است ولی صراحتاً ذکر نمی‌شود. به بیان دیگر سود تضمین شده به صورت ضمنی در مبلغ بدهی نهفته است و در تاریخ سررسید مبلغ پرداختی از سوی شخص وام‌گیرنده بیش از مبلغی است که در تاریخ ایجاد آن، دریافت کرده و یا در ازای آن، کالا و خدماتی به وی ارائه شده است. به بیان دیگر می‌توان گفت که شخص وام‌گیرنده معادل ارزش فعلی بدهی، مبلغی را دریافت و یا به حساب‌های مربوط منظور می‌نماید. ارزش فعلی بدهی برابر است با ارزش اولیه یا اسمی اسناد پرداختی یا بدهی طبق قرارداد به کسر سود تضمین شده یا تنزیل بدهی ظرف مدت زمان آن. معمولاً تا زمان تحقق، این مبالغ در حساب مربوط (بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی) نگهداری می‌شود، مگر این که وقوع و تاریخ تسویه، بسیار کوتاه مدت بوده و هر دو در یک دوره مالی اتفاق 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 تامین‌کننده منابع مالی دریافت گردد، وجوه دریافتی می‌باید به ارزش اسمی تحت عنوان تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت در دفاتر ثبت شود. لازم به ذکر است؛ به میزان تسهیلات دریافتی، تخصیص اعتبار طرح مورد نظر می‌باید، اخذ شده باشد. در صورتی که هزینه‌های کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان

هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی واجد شرایط مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. مخارج تامین مالی تسهیلات مالی دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۳) ممکن است تسهیلات به طور مستقیم در قبال تعهدات واحد گزارشگر، به اشخاص طرف قرارداد واگذار گردد، در این صورت تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به ارزش اسمی شناسایی و جایگزین حساب‌ها و اسناد پرداختنی می‌شود. خاطر نشان می‌سازد؛ چنانچه کسور قانونی تعهدات مذکور از محل تسهیلات فوق تسویه شود، حساب تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت به میزان کسور تسویه شده افزایش می‌یابد. همچنین حساب‌های بودجه‌ای مربوط نیز برای تسویه کسور یادشده شناسایی می‌شود. عملکرد منابع تحقق یافته بدون گردش مالی (معادل تسهیلات مالی دریافتی)، به همراه اخذ تاییدیه از خزانه با استفاده از حسابهای انتظامی شناسایی و نگهداری می‌شود. هزینه مخارج تامین مالی تسهیلات دریافتی با نرخ معین محاسبه و از محل اعتبار تخصیص یافته موردنظر تامین و پرداخت می‌شود. بدیهی است؛ به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم نیز شناسایی می‌شوند.

۵۴) واحدهای گزارشگر ممکن است بخشی از منابع مالی مورد نیاز خود را از بانک‌ها و موسسات بین‌المللی به صورت وام تامین نمایند. بازپرداخت وام مربوط می‌تواند از منابع داخلی واحد گزارشگر یا منابع عمومی دولت تامین شود. در صورت بازپرداخت وام یادشده از محل منابع عمومی دولت، اعتبار لازم در بودجه سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران تحت عنوان تملک دارایی‌های مالی پیش بینی می‌گردد. چنانچه اعتبار بازپرداخت اصل وام‌ها تحت عنوان وام‌های مستقیم در بودجه آن سازمان پیش بینی شود، مسولیت بازپرداخت آن‌ها به طور مستقیم بر عهده سازمان مذکور می‌باشد. در صورتی که سازمان یادشده ضمانت بازپرداخت وام واحد دریافت‌کننده را برعهده گیرد، اعتبار بازپرداخت آن تحت عنوان وام‌های تضمینی در بودجه آن سازمان پیش بینی و در صورت عدم پرداخت آن از سوی واحد دریافت‌کننده مربوط، پرداخت آن توسط سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام می‌شود. بر این اساس؛ واحد دریافت‌کننده تسهیلات و سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران می‌بایست بازپرداخت تعهدات یادشده را مطابق نظام حسابداری بخش عمومی (بخش یازدهم با عنوان حسابداری تسهیلات مالی دریافتی) شناسایی نمایند. لازم به ذکر است؛ سازمان سرمایه‌گذاری می‌بایست اطلاعات مرتبط به بازپرداخت وام‌های خارجی را به تفکیک اصل، سود تضمین شده، کارمزد و هزینه‌های مربوط، به واحدهای دریافت‌کننده تسهیلات ارسال نماید. واحد دریافت‌کننده تسهیلات خارجی می‌بایست پس از اخذ اطلاعات مربوط، حسابهای مربوط به تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت، هزینه‌ها و درآمدها را حسب مورد بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی شناسایی نماید.

۵۵) در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحدهای گزارشگر اطلاعات مربوط به جزئیات بدهی‌ها، نرخ سود، سررسید و وثیقه‌های تسهیلات (مطابق یادداشت ۲-۱۸ یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی واحد گزارشگر نمونه) ارائه 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 نسبه کالا بیشتر از قیمت نقدی باشد، تفاوت بین قیمت نقدی و قیمت نسبه 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.

۶۰) طبق بند (ب) ماده (۲) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و قوانین بودجه سنواتی، دولت باید همه ساله به میزان مابه‌التفاوت مطالبات قطعی اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی از دولت و واحدهای گزارشگر دولتی و بدهی قطعی شده آنان به دولت و واحدهای گزارشگر دولتی، در لایحه بودجه سالانه، اوراق (صکوک) اجاره (اجاره از نوع تأمین مالی) منتشر نماید که قابل معامله در بازار ثانویه (بورس/فرا بورس) است. اوراق اجاره در واقع نوعی اجاره از نوع تأمین 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 بدهی‌های 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 بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت ثبت و در سایر دستگاه‌های اجرایی به حساب دریافتی بابت اعتبارات تخصیص یافته منظور می‌شود.

(۶۳) اوراق مشارکت منتشره سالجاری و همچنین اوراق منتشره در سال‌های قبل باید شناسایی و به شرح بندهای ذیل در دفاتر 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. هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده می‌شود و واحد مزبور مسوول تسویه اوراق دریافتی می‌باشد، این اوراق در دفاتر واحد گزارشگر به ارزش اسمی، به عنوان بدهی بلندمدت ثبت می‌شود. در صورتی که در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود، به میزان اوراق مشارکت واگذار شده به اشخاص، اوراق مشارکت پرداختنی جایگزین تعهدات پیمانکاران می‌شود.

(۶۵) هنگامی که اوراق مشارکت راساً توسط دولت منتشر و واحد گزارشگر دریافت کننده وجوه حاصل از انتشار، مسوول تسویه اوراق نمی‌باشد، این اوراق بایستی در مرکز مدیریت بدهی‌های 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 بدهی‌های 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) رایه 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 زمان بندی مورد انتظار برای خروج منافع اقتصادی، موارد ابهام مربوط به زمان بندی 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 رایه 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 رایه شود. آن بخش از بدهی‌های بلندمدت که طی یک سال از تاریخ صورت وضعیت مالی تسویه می‌شود به بخش بدهی‌های جاری (تحت عنوان حصه جاری بدهی‌های بلندمدت) انتقال می‌یابد.

۷۰) با توجه به تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و آیین‌نامه اجرایی آن موضوع تصویب‌نامه شماره ۶۱۲۴۰/ت/۵۲۲۳۰ هـ مورخ ۱۳۹۴/۵/۱۷ هیات محترم وزیران و همچنین بخشنامه‌های صادره وزارت امور اقتصادی و دارایی، ضروری است تا کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول گزارشگری بدهی‌ها و مطالبات، گزارشات خود را به موقع و با رعایت مفاد بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط، به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۷۱) در راستای تقویت انضباط مالی و به منظور انجام برنامه‌ریزی و استفاده از ابزارهای قانونی تسویه بدهی‌های دولت و شرکت‌های دولتی که به موجب احکام قوانین بودجه سالانه کل کشور و قانون رفع موانع تولید و سایر قوانین و

مقررات مربوط مورد اقدام وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد، ارسال به موقع گزارشات بدهی‌ها و مطالبات براساس ترتیبات مقرر در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی ضروری است.

(۷۲) به استناد تکالیف مقرر در ماده (۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب سال ۱۳۹۴ و تبصره (۱) ماده (۴) آیین نامه اجرایی آن، به منظور تهیه گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت و شرکت‌های دولتی و ارایه آن به همراه لایحه بودجه سال بعد کل کشور، گزارشات سالانه بدهی‌ها و مطالبات دولت (شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی) به طبقات اشخاص مصرح در ماده (۱) قانون مذکور شامل اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و بانک‌ها و موسسات اعتباری، باید با اعلام دستگاه اجرایی ذیربط توسط سازمان حسابرسی بر اساس قوانین، مقررات و همچنین بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط مورد حسابرسی ویژه قرار گیرد و تاییدیه آن براساس ترتیبات مقرر، برای وزارت امور اقتصادی و دارایی (مرکز مدیریت بدهی‌های عمومی و روابط مالی دولت) ارسال شود.

(۷۳) این رهنمود ناظر بر روش‌های شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مرتبط با ارقام بدهی‌ها، ذخایر و بدهی‌های احتمالی بر اساس استانداردهای حسابداری و نظام حسابداری بخش عمومی (با رویکرد حسابداری تعهدی) می‌باشد که بر اساس تکالیف مقرر در تبصره ذیل بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ماده (۴) آیین‌نامه اجرایی تبصره فوق‌الذکر موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۵۱۹۹/ت/۵۲۵۳۴ هـ مورخ ۱۳۹۵/۲/۱۲ 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 توضیح است که تعهدات آتی شامل تعهدات بدهی‌های آتی هستند که طبق مفاد قراردادهای منعقد شده تا تاریخ گزارشگری، در صورتی که طرف قرارداد به مفاد قرارداد عمل نماید یک بدهی قطعی برای واحد گزارشگر ایجاد خواهد شد.

راهنمای بکارگیری

"مثال‌های کاربردی برخی از بندها"

مثال (بند ۲۲):

برای شناسایی هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده در پایان سال مالی بابت هزینه‌های استفاده از کالا و خدمات (نظیر آب و برق و گاز مصرف شده‌ای) که هنوز صورتحساب آن دریافت نشده است به مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه استفاده از کالا و خدمات
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره تعهدات هزینه‌ای		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحمل شده پرداخت نشده، انجام نمی‌شود. در سال (های) بعد و هنگام پرداخت این هزینه‌ها به شرح زیر در دفاتر عمل می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره تعهدات هزینه‌ای
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

ثبت بودجه‌ای مربوط به تامین و مصرف اعتبارات در زمان پرداخت ضروری است.

مثال (بند ۲۵):

در صورتی که بخشی از اعتبار واحد گزارشگر از طریق استقراض تامین شود و تسهیلات مالی در تاریخ ۱۳/۶/۱۱/۱ به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال برای مدت ۱ سال و با سود تضمین شده ۱۲٪ قابل پرداخت در سررسید به صورت نقدی به واحد گزارشگر پرداخت گردد، در زمان وصول بخشی از اعتبار از طریق استقراض، باید اقدام به ثبت زیر نماید:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک
۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر باید سود تضمین شده تعلق گرفته به تسهیلات مالی طی دو ماه را تحت عنوان سود تضمین شده پرداختی به صورت زیر محاسبه و ثبت نماید:

$$(100,000,000 \times 2/12 \times 12\% = 2,000,000)$$

تاریخ		بدهکار		بستانکار	
		مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی		
۱۳×۶/۱۲/۲۹				۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای هزینه‌های تحمل شده 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	
		مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
تاریخ ۱۳×۷/۱۱/۱		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		
سود تضمین شده بابت ده ماه:		۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی ($100,000,000 \times 10/12 \times 12\%$)		
		۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی		
				۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰	بانک...

در صورتی که هزینه کارمزد تسهیلات دریافتی از محل وام مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب تسهیلات مالی دریافتی شناسایی گردد؛ در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود. به هنگام واریز منابع حاصل از تسهیلات مالی دریافتی به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط و وصول تسهیلات مربوط از خزانه و همچنین به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه‌های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب‌های بودجه‌ای لازم باید شناسایی شود.

مثال (بند ۲۶):

یک واحد گزارشگر به علت تاخیر در پرداخت حق بیمه کارکنان مشمول جریمه گردیده و حکم قانونی به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ صادر شده است. به هنگام صدور احکام تعهد آور از سوی مراجع ذیصلاح (در اینجا سازمان تامین اجتماعی):

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح		

در صورتی که اعتبار قابل مصرف مربوط یا وجوه سایر منابع واحد گزارشگر تکافوی تعهدات فوق‌الذکر را بنماید و تعهدات شناسایی شده مورد قبول واقع شود؛ مبلغ برداشت پس از انجام تامین منابع مربوط به صورت زیر شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک پرداخت ...		
در صورتی که تامین از محل اعتبار قابل مصرف باشد، ثبت ذیل نیز انجام می‌شود:			
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه مصرف شده
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده		

بدیهی است در ثبت فوق تامین اعتبار لازم باید قبل از پرداخت مذکور انجام شود. در صورتی که منابع لازم در مهلت قانونی تعیین شده برای پرداخت احکام صادره از مراجع ذی صلاح تامین نشود و برداشت وجه از سوی اشخاص انجام شود، کسری وجوه ایجاد شده بر اساس اعلامیه بانکی مربوط به شرح ذیل شناسایی می‌شود:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره احکام صادره از مراجع ذی صلاح
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک ...		
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

به هنگام ایجاد کسری ابواب جمعی برداشتی، مراتب برداشت به موجب احکام صادره از مراجع ذی صلاح برای اقدام‌های قانونی لازم توسط ذی‌حساب به واحد گزارشگر ذیربط، دادسرای دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام و موضوع تا حصول نتیجه نهایی پیگیری می‌شود. در ضمن دستور پرداخت از حساب‌های غیر قابل برداشت خزانه صرفاً بایستی با تشخیص و دستور خزانه صورت پذیرد و لذا توقیف و برداشت از حساب درآمدی بدون کسب نظر مکتوب خزانه یا خزانه معین استان به استناد بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

(۲) ممنوع می‌باشد. بدیهی است در ثبت مذکور به دلیل نبود اعتبار مصوب تخصیص یافته، برای این گونه برداشت‌ها تامين اعتبار انجام نمی‌شود.

چنانچه برداشت وجه به موجب احکام صادره از مراجع ذیصلاح از حساب بانکی عامل ذیحساب انجام شود، به محض اطلاع از کسری ایجاد شده در تنخواه گردان پرداخت، ثبت‌های ذیل (طبق فصل دوم و چهارم این نظام) در دفاتر واحد گزارشگر اعمال می‌گردد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه ...
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
تعدیل حساب‌های بودجه‌ای مربوط:			
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه تخصیص یافته
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیرقطعی		
		۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی
۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	طرف حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی		

مثال (بند ۲۷):

با توجه به ابهام در وقوع رویدادهای آتی، رقم گزارش شده در متن صورت‌های مالی بر مبنای بهترین برآورد در تاریخ صورت وضعیت مالی از مبالغ لازم برای تسویه تعهد فعلی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. این مبلغ اغلب ارزش مورد انتظار نامیده می‌شود. در صورتی که یک واحد گزارشگر در جریان پرونده دعوی حقوقی که علیه آن اقامه شده، با دو حالت احتمالی روبرو است. اول این که حکم به نفع آن صادر شود و از پرداخت جریمه معاف گردد، دوم این که حکم بر خلاف منافع آن باشد و برآورد شود که واحد گزارشگر معادل ۱۰۰ میلیون ریال یا ۲۰۰ میلیون ریال جریمه شود، در این مثال احتمال وقوع هر یک از این رویدادها به صورت زیر است:

به احتمال ۵۰٪	معاف از جریمه
به احتمال ۱۰٪	جریمه ۲۰۰ میلیون ریالی
به احتمال ۴۰٪	جریمه ۱۰۰ میلیون ریالی

بنابراین ارزش مورد انتظار (هزینه دوره) برابر است با:

$$\text{میلیون ریال } 60 = (0 \times 50\%) + (200 \times 10\%) + (100 \times 40\%)$$

در پایان دوره مالی واحد گزارشگر بابت این مبلغ ثبت زیر را در دفاتر انجام می‌دهد.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه‌های اداری - دعاوی حقوقی:			
		۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سایر ذخایر		

همانطور که بیان شد تامین اعتبار برای ذخایر انجام نمی‌شود.

مثال (بند ۲۸):

با فرض اینکه هریک از کارکنان در ماه دارای ۲/۵ روز مرخصی استحقاقی باشد، مجموع روزهای مشمول مرخصی ۳۰ روز در سال می‌باشد که با احتساب حقوق ماهانه هر فرد محاسبه و در نظر گرفته می‌شود. به عنوان نمونه فرض کنید که دستمزد آقای الف در سال ۱۳×۷ ماهانه ۹۶۰ ر ۲۱۳۰ ریال باشد. اگر مانده ایام مرخصی استفاده نشده تا آن تاریخ ۱۴۷ روز و ذخیره مرخصی وی ۲۸۷ ر ۸۶۱۷ ریال باشد، به طور مثال اگر حداکثر مرخصی قابل ذخیره در سال ۹ روز باشد، از این رو مانده ایام مرخصی در سال ۱۳×۷ معادل ۱۵۶ روز (۹+۱۴۷) خواهد بود. در این صورت ذخیره ایام مرخصی نامبرده در پایان سال ۱۳×۷ به شرح زیر محاسبه و ثبت 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):

$$۲۱۳۰ \times ۹۶۰ \text{ ر ماه} \times ۱۲ \times ۱۵۶ / ۳۶۰ = ۱۱,۰۸۰,۹۹۲$$

بنابراین، مانده حساب ذخیره نسبت به مانده ابتدای سال ۱۳×۷ به شرح زیر تعدیل می‌شود:

ذخیره مرخصی استفاده نشده	
۸,۶۱۷,۲۸۷	م اول ۱۳×۷
۲,۴۶۳,۷۰۵	
۱۱,۰۸۰,۹۹۲	م پایان ۱۳×۷

در این صورت در سال ۱۳×۷ بابت تعدیل مانده حساب ذخیره در پایان سال ۱۳×۷ ثبت زیر انجام می‌شود:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
هزینه مرخصی استفاده نشده:				
		۲,۴۶۳,۷۰۵	هزینه ...	۱۳×۷/۱۲/۲۹
		۲		
۲,۴۶۳,۷۰۵	ذخیره مرخصی استفاده نشده کارکنان			

در زمان شناسایی ذخایر از جمله ذخیره تعهدات هزینه‌ای، تامین اعتبار انجام نمی‌شود. چنانچه آقای الف در خرداد سال ۱۳۰۷ کل مرخصی استفاده نشده (طلب تا پایان سال ۱۳۰۶) 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
۱۳۰۷/۳/۳۱		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 ۱۳۰۷ حساب ذخیره مانده خواهد داشت که برابر است با:

$$۲٫۱۳۰٫۹۶۰ \times ۹ / ۳۶۰ \times ۱۲ = ۶۳۹٫۲۸۸$$

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:					
۱۳۰۷/۱۲/۲۹		هزینه ...	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 پرداخت شده به کارکنان بازخرید شده به شرح زیر است:

تاریخ		بدهکار		بستانکار	
		عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ
		اعتبار هزینه تامین شده	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰		
				اعتبار هزینه تخصیص یافته	۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰

		۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک پرداخت هزینه		
		۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه مصرف شده
۸۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار هزینه تامین شده		

پس از این ثبت مانده حساب ذخیره پایان خدمت ۸۰ میلیون ریال کاهش 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	
		مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان					
		۱۶۶٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه ...		
۱۳۹۵/۱۲/۲۹				۱۶۶٫۰۰۰٫۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

مثال (بند ۳۱):

اگر مبلغ قرارداد اجاره ماهانه ۱۰ میلیون ریال باشد، ذخیره این قرارداد زیانبار برابر ۱۲۰ میلیون ریال (۱۰ × ۱۲) است و به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شود. بدیهی است در هنگام پرداخت خسارت ثبت‌های تامین اعتبار و مصرف اعتبار ضروری است:

تاریخ		بدهکار		بستانکار	
		مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
هزینه فسخ قرارداد اجاره					
		۱۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه ...		
				۱۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سایر ذخایر

مثال (بند ۳۶، ۳۷ و ۳۸):

واحد گزارشگر در انتهای شهریور ماه چک‌های بین راهی به مبلغ ۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال را باطل و به همراه وجوه نامشخص به مبلغ ۱۲٫۴۲۳٫۰۰۰ ریال و اضافه دریافتی به مبلغ ۱۳٫۴۵۷٫۲۳۵ ریال به خزانه منتقل نموده است لازم است واحد گزارشگر از طریق ثبت‌های لازم و یادداشت‌های توضیحی به شرح زیر این رویدادها را ثبت و گزارش نماید. همچنین وصول تاییدیه چک‌های بین راهی و سایر انتقالات را باید ضمیمه اسناد خود نماید.

در زمان اطلاع از واریز وجوه نامشخص به حساب‌های واحد گزارشگر:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بانک ...
۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بدهی بابت وجوه نامشخص		

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	مطالبات از خزانه
۱۲ر۴۲۳ر۰۰۰	بانک ...		

شناسایی بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی براساس مدارک مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	درآمد حاصل از ...
		۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	مطالبات از خزانه
۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	بدهی به اشخاص بابت وجوه اضافه دریافتی		
۱۳ر۴۵۷ر۲۳۵	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

به هنگام شناسایی چک‌های بین راهی، ابطال آن (حسب مورد از طریق مراجع قضایی یا ذیحسابی) و تایید بانک عامل ثبت زیر در دفاتر اعمال می‌شود.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...
۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بدهی بابت چک‌های بین راهی		

به هنگام انتقال وجوه چک‌های بین راهی به خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	مطالبات از خزانه
۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...		

ضروری است در یادداشت‌های توضیحی واحد گزارشگر، موارد مربوط بر اساس استاندارد مرتبط (مطابق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی واحد گزارشگر نمونه) افشاء شود.

مثال (بند ۳۹):

به طور مثال به‌هنگام وصول پیش‌دریافت درآمد به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به شرح زیر در دفاتر واحد ثبت می‌گردد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	بانک پیش‌دریافت
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد		

به هنگام تحقق درآمد:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌دریافت درآمد
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	درآمد حاصل از ...		

مثال بند (۴۶ و ۴۷):

یک واحد گزارشگر برای ساخت یک نیروگاه، مبلغ ۲/۵ میلیون دلار با نرخ ۶ درصد وام ارزی دریافت کرده است. این تسهیلات در اول اسفند ماه ۱۳۹۵ دریافت شده و سررسید آن یک ساله است. 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	
۹,۲۵۴	۹,۲۷۹	۱۳۹۵/۱۲/۱
۹,۲۶۴	۹,۲۹۵	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۹,۴۵۱	۹,۴۹۵	۱۳۹۶/۱۲/۱

در تاریخ دریافت تسهیلات، از نرخ فروش ارز توسط بانک برای تسعیر بدهی ارزی استفاده می‌شود.

$$۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۹,۲۷۹ = ۲۳,۱۹۷,۵۰۰,۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰	بانک...	۱۳۹۵/۱۲/۱
۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی			

در پایان دوره مالی هزینه مالی ابتدا باید براساس مبلغ ارزی محاسبه و سپس با توجه به نرخ دلار در پایان سال تسعیر می شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار $۲٫۵۰۰٫۰۰۰ \times ۱/۱۲ \times ۶\% = ۱۲٫۵۰۰$

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $۱۲٫۵۰۰ \times ۹٫۲۹۵ = ۱۱۶٫۱۸۷٫۵۰۰$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۱۶٫۱۸۷٫۵۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۱۶٫۱۸۷٫۵۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

بدهی ارزی بابت تسهیلات ارزی در پایان سال نیز به دلیل تغییر نرخ دلار مجدداً تسعیر و زیان ناشی از افزایش نرخ دلار شناسایی می شود.

مبلغ بدهی به ریال	نرخ دلار	مبلغ بدهی به دلار	
۲۳٫۱۹۷٫۵۰۰٫۰۰۰	۹٫۲۷۹	۲٫۵۰۰٫۰۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۱
(۲۳٫۲۳۷٫۵۰۰٫۰۰۰)	۹٫۲۹۵	۲٫۵۰۰٫۰۰۰	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
<u>۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰</u>			زیان تسعیر بدهی ارزی

براساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می باشد.

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت			

هنگام تسویه تسهیلات ارزی هزینه مالی بابت ۱۱ ماه باقی مانده از سال ۱۳۹۶، شناسایی می‌شود.

هزینه تامین مالی بر حسب دلار $۲۵۰۰۰۰۰ \times ۱۱/۱۲ \times ۰.۰۶ = ۱۳۷۵۰۰$

هزینه تامین مالی بر حسب ریال $۱۳۷۵۰۰ \times ۹۴۹۵ = ۱۳۰۵۰۶۲۲۵۰۰$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۳۰۵۰۶۲۲۵۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۶/۱۲/۱
۱۳۰۵۰۶۲۲۵۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

علاوه بر این، از آنجا که بدهی مربوط به هزینه مالی سال ۱۳۹۵ تا تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۱ هنوز تسویه نشده است، این بدهی مجدداً تسعیر و زیان ناشی از تسعیر آن، شناسایی می‌شود.

ریال $۱۲۵۰۰ \times (۹۴۹۵ - ۹۲۹۵) = ۲۵۰۰۰۰۰$

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۵۰۰۰۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۶/۱۲/۱
۲۵۰۰۰۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			

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 $۲۵۰۰۰۰۰ \times (۹۴۹۵ - ۹۲۹۵) = ۵۰۰۰۰۰۰۰۰$

در پایان سال ۱۳۹۵ تسهیلات ارزی با نرخ ۹۲۹۵ ریال تسعیر شد و در زمان سررسید نرخ دلار به ۹۴۹۵ ریال افزایش یافته است.

بر اساس بند (۳۱) استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره (۱۳) زیان محاسبه شده قابل انتساب به دارایی می‌باشد.

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۵۰۰۰۰۰۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۵۰۰۰۰۰۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت			

نحوه ثبت تسویه اصل و فرع تسهیلات ارزی، به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱٫۴۲۴٫۲۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	۱۳۹۶/۱۲/۱
		۲۳٫۷۳۷٫۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی پرداختی ارزی بلندمدت	
۲۵٫۱۶۱٫۷۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...			

در زمان تسویه در صورتی که به جای افزایش ارزش دلار، کاهش ارزش رخ دهد حساب تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بستانکار می‌گردد.

مثال (بند ۵۲):

واحد گزارشگر طبق مجوز قانونی برای خرید تجهیزات در اول مهرماه ۱۳۹۵ تسهیلاتی را به مبلغ ۸۵۰ میلیون ریال با سررسید ۵ ساله به صورت نقد دریافت کرده است. حداقل نرخ سود مورد انتظار بانک ۲۴ درصد در سال است. نحوه ثبت این تسهیلات و هزینه تامین مالی آن در زمان وصول تا زمان تسویه، به شرح زیر است:

بستانکار		بدهکار		تاریخ
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...	۱۳۹۵/۷/۱
۸۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت			
		۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۵/۱۲/۲۹
۱۰۲٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			هزینه تامین مالی شش ماهه سال اول

هزینه تامین مالی یک سال $۸۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲۴ = ۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰$

هزینه تامین مالی ۶ ماهه دوم سال ۱۳۹۵ $۲۰۴/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۰۲/۰۰۰/۰۰۰$

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۲۰۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۳۹۶/۱۲/۲۹ الی ۱۳۹۹
۲۰۴,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			هزینه تامین مالی سال‌های دوم تا چهارم

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اموال و دارایی / سود و کارمزد وام‌های داخلی	۱۴۰۰/۷/۱ هزینه تامین مالی شش ماهه اول سال پنجم
۱۰۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی			
		۸۵۰,۰۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت	۱۴۰۰/۷/۱
		۱,۰۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی	موعد سررسید اصل و فرع (پرداخت اصل تسهیلات و سود تضمین شده ۵ ساله)
۱,۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک...			

در پاره‌ای موارد بدهی‌های جاری برای مدت طولانی‌تری تجدید می‌شوند. منظور از تجدید بدهی این است که یک بدهی 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.

مثال (بند ۵۸):

واحد گزارشگر دولتی الف در اول سال ۱۳۹۴ ماشین آلانی 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.

$$\text{هزینه مالی آتی} = ۱۱۴۱۶۱۵۰۰ - ۳۵۸۳۸۵۰۰ = ۷۸۳۲۳۰۰۰$$

هزینه مالی آتی طی سه سال با استفاده از نرخ سود مؤثر به خالص تغییرات در وضعیت مالی هر دوره منظور می‌شود. نرخ سود مؤثر نرخ است که اگر اقساط آتی براساس آن تنزیل شود، مبلغ تنزیل شده با مبلغ بدهی براساس قیمت نقدی برابر می‌شود.

$$۵۰۰۰۰۰۰ \times \text{عامل تنزیل} = ۱۱۴۱۶۱۵۰۰$$

$$\text{عامل تنزیل} = \frac{۱۱۴۱۶۱۵۰۰}{۵۰۰۰۰۰۰} = ۲/۲۸۳۲۳$$

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 ۱۳۹۴	————	۱۱۴۱۶۱۵۰۰
پایان سال ۱۳۹۴	۱۷۱۲۴۲۲۵	۸۱۲۸۵۷۲۵
پایان سال ۱۳۹۵	۱۲۱۹۲۸۵۹	۴۳۴۷۸۵۸۴
پایان سال ۱۳۹۶	۵۰۰۰۰۰۰	————
	<u>۱۵۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۶۵۲۱۷۸۷</u>
	<u>۳۵۸۳۸۵۰۰</u>	

$$۱۳۹۴ \text{ سال هزینه مالی} = ۱۱۴۱۶۱۵۰۰ \times ۱۵\% = ۱۷۱۲۴۲۲۵$$

$$۱۳۹۵ \text{ سال هزینه مالی} = ۸۱۲۸۵۷۲۵ \times ۱۵\% = ۱۲۱۹۲۸۵۹$$

$$۱۳۹۶ \text{ سال هزینه مالی} = ۴۳۴۷۸۵۸۴ \times ۱۵\% = ۶۵۲۱۷۸۷$$

هزینه مالی سال ۱۳۹۶ در جدول گرد شده است.

نحوه ثبت رویدادهای بالا به شرح زیر است:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه در هر سال:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۵۰۰۰۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۵۰۰۰۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

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

بستانکار		بدهکار		
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۱۳۴ر۱۶۱ر۵۰۰	ماشین آلات و تجهیزات	۱۳۹۴/۱/۱ ثبت
		۳۵ر۳۸ر۵۰۰	هزینه مالی آتی	خرید ماشین آلات
۲۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک...			
۱۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختی			
		۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	هزینه...	۱۳۹۴/۱۲/۲۹
۱۷ر۱۲۴ر۲۲۵	هزینه مالی آتی			هزینه مالی سال اول بر اساس طبقه بندی اقتصادی
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط اول
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	هزینه...	هزینه مالی سال دوم
۱۲ر۱۹۲ر۸۵۹	هزینه مالی آتی			۱۳۹۵/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط دوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			
		۶ر۵۲۱ر۴۱۶	هزینه...	هزینه مالی سال سوم
۶ر۵۲۱ر۴۱۶	هزینه مالی آتی			۱۳۹۶/۱۲/۲۹
		۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختی	پرداخت قسط سوم
۵۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک ...			

در صورت وضعیت مالی، هزینه مالی آتی با اسناد پرداختی تهاتر می شود و خالص آن در سرفصل بدهی ها ارایه می گردد. برای مثال در پایان سال ۱۳۹۴ مبلغ بدهی برابر با ۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵ ریال است، که حاصل مبلغ اسمی بدهی پس از کسر هزینه مالی آتی است.

۱۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰

(۱۸ر۷۱۴ر۲۷۵)

۸۱ر۲۸۵ر۷۲۵

مبلغ اسمی بدهی

هزینه مالی آتی مستهلک نشده

مبلغ دفتری بدهی

روش ارزش فعلی که در مثال بالا تشریح شده است برای تمام بدهی های 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 منتشر کرد. اصل و سود این اوراق تضمین شده است و مجموع مخارج صدور این اوراق ۵۰۰ میلیون ریال است.

هنگامی که اوراق مشارکت با هدف تامین منابع مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی خاص منتشر و وجوه حاصل از آن در اختیار واحد گزارشگر قرار داده شود، ثبت‌های زیر در دفاتر انجام می‌شود:

به هنگام ابلاغ بودجه یا تبادل موافقتنامه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اعتبار سرمایه‌ای
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بودجه اعتبار سرمایه‌ای		

به میزان فروش اوراق مشارکت انتشار یافته:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک...
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختی		

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بدهکار می‌شود. در صورتی که هزینه‌های انتشار اوراق مشارکت (مخارجی مانند تهیه طرح توجیهی، امیدنامه، هزینه تبلیغ و هزینه چاپ اوراق) طبق قوانین و مقررات مربوط از محل وجوه حاصل از فروش اوراق مذکور تامین و برداشت شود، هزینه‌های یاد شده بایستی در مقابل حساب اوراق مشارکت پرداختی شناسایی گردد، در غیر این صورت، هزینه‌های مذکور بایستی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط تامین و به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی شود. البته چنانچه این هزینه‌ها قابل انتساب به دارایی مشخصی باشد، به بهای تمام شده آن دارایی اضافه می‌شود.

به هنگام واریز منابع حاصل از فروش اوراق مشارکت به حساب خزانه و دریافت تاییدیه مربوط:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...		

به هنگام وصول وجوه حاصل از فروش اوراق مشارکت از خزانه:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...
۸۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دریافتی بابت عملیات سرمایه‌ای		

لازم به ذکر است حساب بودجه‌ای اعتبار سرمایه‌ای تخصیص یافته نیز می‌بایست به میزان اعلامیه تخصیص اعتبار طرح مورد نظر، شناسایی شود. همچنین رویدادهای مالی مربوط به مصرف وجوه مذکور طبق حسابداری عملیات سرمایه‌ای شناسایی می‌شود. در مثال بالا می‌توان مخارج صدور را در صورت احراز معیارهای مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی مخارج استقراض، به حساب دارایی در جریان ساخت منظور کرد. این معیارها شامل موارد زیر است:

الف. برای دارایی مربوط، مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج. فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط، جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

بنابراین، وزارتخانه فوق، هنگام پرداخت هزینه صدور اوراق مشارکت ثبت زیر را نیز انجام می‌دهد:

بستانکار		بدهکار		۱۳۸۶/۷/۱
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	
۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...			

نرخ سود اوراق مشارکت به‌طور علی‌الحساب اعلام می‌شود. در طول عمر اوراق مشارکت، سود اوراق براساس نرخ سود علی‌الحساب و مدت زمان، به روش خط مستقیم محاسبه و ثبت می‌شود. اگر در مثال فوق سود اوراق مشارکت هر سه ماه یک بار پرداخت شود، با فرض واجد شرایط بودن دارایی، نحوه ثبت سود علی‌الحساب به شرح زیر خواهد بود:

سود علی‌الحساب اوراق مشارکت:

$$۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۷\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۳۴/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بستانکار		بدهکار		۱۳۸۶/۹/۳۰
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین	
		۳۴٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	دارایی در جریان تکمیل	
۳۴٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	بانک ...			

دارایی در جریان تکمیل	۳۴ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰		
۱۳۸۶/۱۲/۲۹	بانک...	۳۴ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	

اگر سود علی الحساب به عنوان هزینه تأمین مالی شرایط لازم را برای منظور شدن در بهای تمام شده دارایی در جریان ساخت نداشته باشد، به عنوان هزینه دوره ثبت می شود. سود علی الحساب از محل اعتبار تخصیص یافته مورد نظر تأمین و پرداخت می شود.

نحوه ثبت سود علی الحساب در طول عمر اوراق مشارکت همانند ثبت های بالا است. در سررسید سود قطعی محاسبه می شود اگر بیشتر از سود علی الحساب باشد تفاوت آن به دارندگان اوراق مشارکت پرداخت می شود. در سررسید اوراق مشارکت پرداخت و تسویه می شود. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختنی
۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	بانک...		

چنانچه بخشی از مبلغ فروش اوراق مشارکت به عنوان ودیعه نزد بانک عامل نگهداری شود، حساب ودایع نیز بستانکار می شود. بدیهی است به هنگام بازپرداخت اقساط و هزینه های مالی تسهیلات دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته مربوط، حساب های بودجه ای لازم نیز شناسایی می شوند.

گاهی اوقات در قبال تعهدات تایید شده، اوراق مشارکت به اشخاص واگذار شود. در این صورت رویدادهای مالی مربوط بر اساس نظام حسابداری بخش عمومی ثبت می شود.

مثال (بند ۶۷):

نمونه ۱:

یادداشت زیر افشای نمونه هایی از ذخایر مختلف در یک واحد گزارشگر است:

(ارقام به میلیون ریال)					
شرح	مبلغ ابتدای دوره	ذخیره ایجاد شده	ذخیره استفاده شده	برگشت ذخیره استفاده شده	مانده پایان دوره
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱ر۰۰۰	۹۰۰	(۸۰۰)	(۱۰۰)	۱ر۰۰۰
ذخیره ...	۲ر۰۰۰	۱ر۰۰۰	(۹۰۰)	-	۲ر۱۰۰
ذخیره ...	۱ر۰۰۰	۵۰۰	(۱۰۰)	(۲۰۰)	۱ر۲۰۰
ذخیره ...	۵ر۰۰۰	۵۰۰	(۲ر۰۰۰)	-	۳ر۵۰۰
جمع	۹ر۰۰۰	۲ر۹۰۰	(۳ر۸۰۰)	(۳۰۰)	۷ر۸۰۰

نمونه ۲:

به عنوان مثال، واحدهای گزارشگر به منظور اخذ وام تسهیلات مالی، دارایی‌های خود را وثیقه می‌گذارند. این موضوع می‌تواند نشانگر این مطلب باشد که در صورت قصور و یا ناتوانی واحد، فرد اعتبار دهنده (مثلاً بانک) می‌تواند نسبت به مصادره اموال اقدام نماید. این چنین اطلاعاتی را می‌توان در یادداشت‌های توضیحی افشا نمود. در زیر نمونه‌ای از نحوه افشای اسناد تضمینی یک شرکت نشان داده شده است:

بدهی‌های احتمالی در تاریخ صورت وضعیت مالی به شرح زیر است:

<u>۱۳×۳/۱۲/۲۹</u>	<u>۱۳×۴/۱۲/۲۹</u>	شرح
میلیون ریال	میلیون ریال	
۱,۳۵۸,۸۷۴	۱,۴۶۷,۰۶۰	اسناد تضمینی صادره به نفع بانک‌ها
۷,۲۷۸,۸۵۹	۲,۰۲۹,۷۰۲	اسناد تضمینی و ضمانت‌نامه‌های بانکی صادره به نفع کارفرمایان و دیگران
<u>۸,۶۳۷,۷۳۳</u>	<u>۳,۴۹۶,۷۶۲</u>	جمع

پیوست ۵

**نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی، واگذاری و
محاسبه استهلاك دارایی‌های دولت**

مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیهی صورت‌های مالی بر اساس این استانداردها، ضروری است دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها و دارایی‌های نامشهود (موضوع استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۵، ۶ و ۷) با روش یکسانی، طبقه‌بندی و گزارش شوند. هدف این دستورالعمل ایجاد وحدت رویه واحدهای گزارشگر در شناسایی و گزارشگری دارایی‌های فوق می‌باشد. هر یک از واحدهای گزارشگر برای شناخت دارایی‌ها ملزم به طراحی برنامه اجرایی در این خصوص 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 رویه‌های حسابداری برای هر طبقه طبق استاندارد؛
- تعیین مانده افتتاحیه صحیح برای هر طبقه و
- استقرار سیستم‌ها برای پشتیبانی از الزامات مستمر حسابداری تعهدی.

دارایی

دارایی، منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد. یک منبع در صورتی دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود که دارای دو ویژگی باشد. نخست این که، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد و دوم این که، خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.

موجودی‌ها

الف) تعریف موجودی‌ها

بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۶، موجودی‌ها، دارایی‌هایی هستند که:

- ۱) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛
- ۲) به منظور ساخت محصول یا ارائه‌ی خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛
- ۳) به منظور ساخت محصول یا ارائه‌ی خدمات در فرآیند تولید قرار دارد و
- ۴) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

ب) طبقه‌بندی موجودی‌ها

در حالت کلی موجودی‌ها به چهار طبقه‌ی کلی زیر تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

- ۱) **موجودی ملزومات:** موجودی‌هایی که در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود، مانند: ملزومات اداری. لازم به ذکر است اموال مصرفی و اغلب اموال در حکم مصرفی، به عنوان موجودی ملزومات طبقه‌بندی می‌شوند. در ضمن اموال در حکم مصرفی می‌تواند با توجه به ماهیت آنها حسب مورد در سایر طبقات منعکس گردد. موجودی‌های مصرفی خریداری شده در یک فاکتور و از یک نوع که مبلغ تحصیل آن‌ها حداکثر ۰/۳ درصد (سه دهم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، می‌تواند مستقیماً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.
 - ۲) **موجودی مواد:** موجودی‌هایی که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود. مانند مصالح نگهداری شده برای ساخت، بازسازی و تعمیر و ترمیم ساختمان
 - ۳) **موجودی کالا:** موجودی‌هایی که برای فروش یا توزیع در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود. مانند: اسناد رسمی دولتی، ذخایر استراتژیک و کالاهای نگهداری شده توسط سازمان‌های تنظیم‌کننده‌ی بازار و سایر کالاهایی که برای جامعه ماهیت ویژه دارند.
 - ۴) **سایر موجودی‌ها:** موجودی‌هایی که قابل انعکاس در طبقات بالا نمی‌باشد. مانند: موجودی در راه، املاک نگهداری شده برای فروش و موجودی‌های مربوط به طرح طاهای. موجودی طرح طاهای، خاص موسسه/اداره کل استاندارد می‌باشد. زمانی که موسسه/اداره کل استاندارد از محل منابع مربوط اقدام به خرید هر نوع 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/اداره کل 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 اصولاً جزو فعالیت اصلی واحد گزارشگر نیست، این گونه دارایی‌ها در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

ج) نحوه و زمان شناسایی اولیه موجودی‌ها

واحد گزارشگر مکلف است تمام موجودی‌های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ را به ارزش گروه کارشناسی منتخب آن واحد (خالص ارزش فروش یا در صورت عدم وجود، ارزش جایگزینی) و براساس برنامه زمان بندی مشخص شده در نقشه راه 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 می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد. یک طبقه از دارایی‌های ثابت مشهود، گروهی از دارایی‌ها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر می‌باشد. دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل شده که ارزش تحصیل آن‌ها کمتر از ۱/۵ درصد (یک و نیم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، در سرفصل موجودی‌ها طبقه بندی می‌شود.

ب) طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود

طبقه‌بندی این دسته از دارایی‌ها به شرح زیر است:

۱) اثاثه و منصوبات؛

۲) وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی؛

۳) ماشین‌آلات 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 در جریان تکمیل؛
- ۱۶) پیش پرداخت 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

بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های غیر پولی 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 فرانسیز؛
- ۶) دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد و
- ۷) سایر دارایی‌های نامشهود.

نحوه شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری، استهلاك دارایی‌ها و بهسازی در دارایی‌های استیجاری

۱) نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

تمامی دارایی‌های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ باید بر اساس استانداردهای حسابداری مربوط به «بهای تمام شده» شناسایی و گزارش شوند. ارزیابی و شناسایی دارایی‌های ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است (واحد گزارشگر امانت دهنده ملزم به شناسایی دارایی‌های امانی می‌باشد)، براساس طبقه‌های دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است.

شناسایی هر کدام از دارایی‌های ثابت مشهود براساس طبقه بندی آنها به شرح زیر است:

۱-۱- ائانه 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 حرفه‌ای، 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 در سامانه نظام نوین ثبت شده‌اند، ارزشیابی می‌گردند. لازم به ذکر است دارایی‌های ثبت شده در سامانه نظام نوین که لوح فشرده‌ی آنها به تأیید وزارت امور

اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان رسیده و منجر به کد رهگیری (اعلام وصول) شده‌اند، نیاز به ارزیابی مجدد ندارد.

ب) در خصوص سایر دارایی‌هایی که مشمول نظام نوین اموال منقول غیر مصرفی نمی‌باشند ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی ملاک عمل قرار می‌گیرد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است تمامی دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

۱-۲- ساختمان و مستحقات، زمین، دارایی در جریان تکمیل

به منظور رعایت صرفه و صلاح دولت و تسهیل در شناسایی این دسته از دارایی‌های ثابت مشهود، تمامی دستگاه‌های اجرایی مکلفند ارزش روز اراضی و املاک (زمین، ساختمان و مستحقات) تحصیل شده و یا در جریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ را براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب دستگاه، تعیین نمایند. بهای تمام شده این طبقه از دارایی‌ها که بعد از سال ۱۳۸۱ تحصیل و یا تکمیل شده‌اند، مشروط بر اینکه با ارزش روز دارایی تفاوت زیادی نداشته باشد، براساس مدارک و مستندات موجود و در صورت نبود و یا عدم تکافو یا 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 و یا ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

واحد گزارشگر می‌تواند نسبت به ارزیابی و شناسایی دارایی‌های تحصیل و یا ایجاد شده زودتر از موعد مقرر در بندهای فوق اقدام نماید. بدیهی است زمان محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌های استهلاك پذیر، از تاریخ شناسایی و ثبت در دفاتر واحد گزارشگر می‌باشد.

۱-۳- میراث ملی

واحدهای گزارشگر می‌تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی‌ها اقدام نماید و در غیر این صورت افشای آنها در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

۱-۴- دارایی‌های نامشهود

دارایی‌های نامشهود می‌تواند براساس عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیر مبادله‌ای 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 غیر مبادله‌ای 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 دائمی و واگذاری دارایی‌ها

فرآیند اجرا و قوانین و مقررات حاکم بر، برکناری دائمی و واگذاری دارایی با یکدیگر متفاوت می‌باشد. در این خصوص واحد گزارشگر ضمن رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی و با در نظر گرفتن موارد زیر، نسبت به برکناری دائمی دارایی‌ها و واگذاری آنها اقدام می‌نماید.

۲-۱- برکناری دائمی دارایی‌ها

برکناری دائمی دارایی‌ها زمانی امکان پذیر است که دارایی مورد نظر مازاد وناباب، اسقاط یا حادثه دیده باشد. (دارایی ناباب به دارایی گفته می‌شود که برای واحد گزارشگر قابلیت استفاده نداشته باشد) به منظور برکناری دائمی، واحد گزارشگر مکلف است حسب مورد ضمن استفاده از طبقه‌بندی صحیح دارایی‌ها نسبت به اخذ مجوزهای مربوط از وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان اقدام نماید.

۲-۲- واگذاری دارایی‌ها

واحد گزارشگر می‌تواند بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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 می‌گیرد 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

دارایی‌های قابل فروش از زمان تصمیم به فروش و اخذ مجوز مربوط، تغییر طبقه‌بندی داده و تحت سرفصل "سایر دارایی‌ها" انعکاس می‌یابد. این دارایی‌ها پس از تکمیل فرآیند فروش و اخذ مجوزهای مربوط، از صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر حذف می‌شود.

۳- استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

استهلاك عبارت است از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن. منظور از مبلغ استهلاك پذیر، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده است. یکی از موارد اساسی در محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها، بهای تمام شده می‌باشد. در حالت کلی بهای تمام شده‌ی یک دارایی در برگیرنده قیمت خرید و تمام مخارج مستقیم، لازم و ضروری برای رساندن دارایی به مرحله بهره‌برداری می‌باشد. برای استهلاك دارایی‌های غیر جاری از روش خط مستقیم استفاده می‌شود.

در محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱) ماخذ محاسبه‌ی استهلاك، مبلغ استهلاك پذیر دارایی‌ها می‌باشد و ارزش باقیمانده (اسقاط) آن‌ها "صفر" در نظر گرفته می‌شود.

۲) محاسبه‌ی استهلاك زمانی شروع می‌شود که دارایی استهلاك پذیر آماده برای بهره‌برداری، در اختیار واحد مربوط قرار گیرد.

۳) استهلاك دارایی‌های استهلاك 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 استهلاك پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد، ماه مزبور در محاسبه‌ی استهلاك منظور می‌شود و در غیر این صورت تاریخ بهره‌برداری، از ابتدای ماه بعد خواهد بود.

۵) شناسایی و ثبت استهلاك دارایی‌های امانی واگذار شده، با واحد گزارشگر امانت‌دهنده می‌باشد.

۶) دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلك شود.

۷) مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی، در زمان انجام مخارج به ارزش دفتری (بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاك انباشته آن) آن اضافه و طی عمر مفید باقی مانده دارایی، مستهلك می‌شود. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی‌های استهلاك پذیر پس از پایان عمر مفید دارایی، به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

۸) بهای تمام شده بهسازی در دارایی استیجاری به عنوان دارایی غیر جاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر، انعکاس می‌یابد. از آنجایی که مدت اجاره، دوره‌ی انتفاع و بهره‌برداری از دارایی را تعیین می‌کند،

واحد گزارشگر مکلف است بهای تمام شده بهسازی را طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی - هرکدام که کوتاه‌تر است - به روش خط مستقیم مستهلک نماید.

۹) استهلاک دارایی‌های اجاره سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر، با رعایت 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 دائمی 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 و سایر 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:

روش استهلاک	دارایی‌های استهلاک‌پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)	
گروه اثاثه و منصوبات	
۳	انواع تبلت و گوشی تلفن همراه
۶	<p>اموال و اثاثه اداری شامل انواع میز، فایل‌ها، کمدها، صندلی، انواع مبلمان و کاناپه و نظایر آن، انواع رایانه (کیس و مانیتور) و وسایل جانبی، انواع مختلف ماشین‌های اداری مانند ماشین حساب‌ها، پرینتر، ماشین‌های پلی کپی، فتوکپی، تکثیر، زیراکس و نظایر آن، دستگاه‌های صدور کارت، تست اسکناس، اسکناس شمار، پرفراژ چک، نوبت دهی، چک زنی و سایر ماشین‌های اداری و تجهیزات وابسته و نظایر آن، وسایل ارتباطی مانند تلفن و فاکس و نظایر آن، صوتی (مانند رادیو و ضبط و نظایر آن)، وسایل برقی مانند جارو برقی، پنکه، هیتر، هود، توستر، مایکروفر و نظایر آن، انواع اجاق گاز معمولی، انواع لوازم خانگی و لوازم آشپزخانه و صنایع وابسته، آبسرد کن، یخ ساز، آبگرمکن، پکیج، کولرهای آبی و نظایر آن و سایر اثاثه و منصوبات که روش استهلاک آنها در گروه‌های دیگر مشخص نشده است.</p> <p>❖ انواع میز، صندلی و تخته کلاس‌های آموزشی در زمان استفاده به حساب هزینه منظور می‌شود.</p>

روش استهلاك		دارایی های استهلاك پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)		
۱۰		انواع یخچال فریز و نظایر آن، گرمکن، اجاق گاز فردار و نظایر آن، انواع تلویزیون و نظایر آن، انواع کولرهای گازی و اسپیلت و نظایر آن، انواع ماشین های لباسشویی و ظرفشویی
وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، وسایل و ادوات دریایی و هوایی		
۵		انواع دوچرخه ها و سه چرخه های غیرموتوری و نظایر آن
۶	بنزینی کاربراتور	انواع موتورسیکلت ها، انواع سه و چهارچرخ های موتوری
۸	بنزینی انژکتوری	
۱۲	برقی	
۱۰	دیزلی	انواع مینی بوس و میدل باس درون و برون شهری
۱۲	پایه گازسوز	
۲۰	برقی	
۱۵		انواع خودروی سواری (سواری، سواری کار، ون و استیشن)، پول رسان، آمبولانس و انواع اتوبوس های برون شهری
۱۰	دیزلی	انواع اتوبوس درون شهری
۱۲	پایه گازسوز	
۲۰	برقی	
۱۵	پایه گازسوز	انواع وانت و کامیونت با ظرفیت کمتر از ۳/۸ تن و نظایر آن
۱۴	بنزینی، دوگانه سوز و دیزلی	
۲۲		انواع کامیونت با ظرفیت حداقل ۳/۸ تن، کامیون، آتش نشانی، کشنده و نظایر آن
۱۰		انواع کامیون های مخصوص مواد معدنی و نظایر آن که صرفا برای حمل و نقل مواد در داخل محوطه معدن فعالیت دارند و معمولا در جاده های عمومی رفت و آمد نمی کنند.
۳۰		انواع قطار و ماشین آلات ریلی
۱۰		انواع قایق ها و کرجی دیزلی و موتوری بنزینی، انواع شناورها، انواع جت اسکی و نظایر آن، تجهیزات جانبی وابسته به وسایل نقلیه زمینی، ادوات دریایی و هوایی، تجهیزات سرویس و نگهداری، تعمیر و غیره مربوط به گروه وسایل نقلیه

روش استهلاك	دارایی های استهلاك پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)	
۲۰	انواع کشتی های نفتکش، کشتی های مسافری، باری سردخانه دار و نظایر آن
۱۰	انواع پاراگلایدر و نظایر آن
۲۵	انواع هواپیمای باری، مسافری، سم پاشی و نقشه برداری و آموزشی، انواع چرخ بال و هلی کوپتر
گروه ماشین آلات و تجهیزات	
۷	انواع تجهیزات و ادوات کشاورزی، دامداری، مرغ داری، آبیان و سایر تجهیزات مربوط به ماشین آلات
۸	انواع وسایل و تجهیزات بیمارستانی، اتاق عمل، دندان پزشکی و دام پزشکی، وسایل پزشکی و پاراکلینیکی شامل وسایل و تجهیزات مربوط به فیزیوتراپی، رادیولوژی، رادیوتراپی، آزمایشگاهی و نظایر آن
۲۰	انواع ماشین آلات کشاورزی مانند تراکتور، کمباین و نظایر آن
۱۵	ماشین آلات تهیه و تولید خوراک دام و طیور و مواد کنساتره و نظایر آن، ماشین آلات صنایع دخانیات و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین آلات ساختمان سازی، حفاری، شهرسازی، ابنیه، سدسازی، جوشکاری و جوش زنی، اسکله سازی، ماشین آلات سنگبری، سنگ شکن و نظایر آن، انواع ماشین های پرس، برش و قیچی (مکانیکی، برقی و هیدرولیکی) و ماشین های ساخت ابزار و نظایر آن و سایر ماشین آلات
۲۰	انواع ماشین آلات راهسازی و راهداری مانند لودر، گریدر، برف روب و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین های چاپ، مرکب سازی، برش و حروف سازی و نظایر آن
ساختمان ها	
۸۰-۳۰	انواع ساختمان های با اسکلت بتنی با تمام کاربری ها
۶۰-۲۵	انواع ساختمان های با اسکلت فلزی با تمام کاربری ها
۳۵-۱۵	انواع ساختمان های آجری، بلوکی و سایر موارد مشابه با تمام کاربری ها
۱۵-۱۰	انواع خانه های پیش ساخته و کانکس
دارایی های زیستی	
۶ ۳	<p>حیوانات زنده که با هدف تولید مثل، اصلاح نژاد و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می شود قابلیت استفاده در بیش از یک سال را دارد.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ انواع حیوانات برای اصلاح نژاد مانند گاو، بز، میش و ... انواع دام های شیری و حیوانات باغ و وحش، حیوانات باری و مسابقه ای ▪ مرغ های تخم گذار و شتر مرغ ❖ اسپرم فریز شده حیوانات جهت اصلاح نژاد، جزو موجودی ها طبقه بندی شده و به محض استفاده به هزینه منظور می شود.

روش استهلاك	دارایی های استهلاك پذیر
خط مستقیم (عمر مفید - سال)	
۱۰ ۶	گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شود و قابل برداشت و استفاده در بیش از یک سال را دارند. <ul style="list-style-type: none"> ▪ کلیه درختان و تاکستان های با بارمیوه یا مغز میوه ▪ چمن طبیعی
دارایی های نامشهود	
۱۰	انواع نرم افزارهای کاربردی مانند مالی محاسباتی، نرم افزار اموال و انبار و انواع نرم افزارهای وابسته به چاپ و تکثیر و غیره
متفرقه	
۵	وسایل ورزشی غیرموتوری، ماشین های ویژه نظافت و گردگیر
۲۵	دریاچه مصنوعی
۲۰	استخر
۸	چاه های بهره برداری با هدف کشاورزی، صنعتی و ... نیمه عمیق
۱۲	چاه های بهره برداری با هدف کشاورزی، صنعتی و ... عمیق
۸	چاه های تامین آب، تاسیسات مربوطه
۸	چمن مصنوعی
۱۰	تجهیزات و وسایل ورزشی، پارک های تفریحی و بازی اعم از برقی، پنوماتیکی و الکتریکی و غیره. تاسیسات تله کابین و تله اسکی و موارد مشابه <ul style="list-style-type: none"> ❖ هزینه ایجاد حفرها، سوراخ ها و یا چاه های آزمایشی به بهای تمام شده چاه بهره برداری (چاه اصلی) اضافه و در طول عمر مفید آن مستهلك می گردد. ❖ مخارج برچیدن مستحقات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره بهره برداری فعلی که منافی از آن عاید می شود، به بهای تمام شده هر یک از دارایی های فوق اضافه شده و در طول عمر مفید مستهلك می گردد. <p>(موضوع بخشنامه شماره ۵۱/۲۱۰۶۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۱ اداره کل مدیریت اموال و دارایی های دولت)</p>

۱۳) در راستای ایجاد وحدت رویه، واحدهای گزارشگر مکلف اند استهلاك محاسبه شده سال جاری و سال های قبل را در دفاتر سال ۱۳۹۷ خود شناسایی نمایند. بدین منظور با در نظر گرفتن بندهای زیر برای شناسایی استهلاك سال جاری دارایی های مربوط، حساب هزینه بدهکار و حساب استهلاك انباشته بستانکار می شود. همچنین مطابق استاندارد شماره (۱۰) حسابداری بخش عمومی، برای شناسایی استهلاك سال های قبل دارایی های مربوط، حساب تعدیلات سنواتی بدهکار و حساب استهلاك انباشته بستانکار می شود.

الف) ساختمان و مستحقات تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴: استهلاك این ارقام 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 استهلاك کلیه وسایل نقلیه زمینی و زیر زمینی که مشمول لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل‌های دولتی و فروش اتومبیل‌های زاید مصوب ۱۳۵۸ شورای انقلاب، تاریخ ساخت آنها خواهد بود.

پ) استهلاك مابقی دارایی‌های استهلاك پذیر به شرح زیر محاسبه می‌شود:

▪ استهلاك آن دسته از دارایی‌های 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.

▪ استهلاك دارایی‌های 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 دارایی‌ها در شیوه‌نامه 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 اصطلاحاً بهسازی در دارایی استیجاری گویند، که معمولاً 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 در صورت 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 متعاقباً 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 دائمی 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 معمولاً 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 در قسمت "سایر دارایی‌های ثابت مشهود" طبقه‌بندی می‌شود. بنابراین عدم انعکاس آنها در صورت‌های مالی بنا به تشخیص مقام مجاز، رافع مسئولیت واحد گزارشگر در گزارشگری این طبقه از دارایی‌ها نخواهد بود.

پیوست ۶

حسابداری عاملین ذیحساب

مقدمه

در راستای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سوی عاملین ذیحساب (به عنوان جزئی از یک واحد گزارشگر) و به منظور ایجاد وحدت رویه در شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری رویدادهای مالی آنها، حسابداری عاملین ذیحساب در سه فصل با عناوین حسابداری عملیات جاری، حسابداری عملیات سرمایه‌ای و حسابداری درآمدها تدوین گردیده است. ضمناً 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 تنخواه گردان پرداخت، مسئولیت نگهداری عملکرد بودجه‌ای مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت را به عامل ذیحساب تفویض نماید، عامل ذیحساب مربوط می‌تواند از حساب‌های بودجه‌ای مطابق نظام حسابداری بخش عمومی استفاده نماید؛ بدیهی است این موضوع رافع مسئولیت واحد واگذار کننده تنخواه گردان 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 و اصلاحیه آن ، عامل ذیحساب ماموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمین رسمی (و مستخدمین ثابت و عناوین مشابه در شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی که فاقد عنوان رسمی می‌باشند و در سایر دستگاه‌های اجرایی مستخدمین پیمانی) 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 مجدداً وجه دریافت دارند.

فهرست حساب‌ها

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
دارایی‌های جاری				
	*	به تفکیک مشخصات حساب های بانکی	بانک وجوه سایر منابع	موجودی نقد
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک واحد پولی	صندوق	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) و وضعیت مطالبات	حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌ها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
	*	به تفکیک سال	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	موجودی‌ها
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	پیش‌پرداخت‌ها
دارایی‌های غیرجاری				
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	دارایی در جریان تکمیل	دارایی‌های ثابت مشهود
	*	به تفکیک سال	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	پیش‌پرداخت مواد و کالا پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای	
	*	به تفکیک اشخاص	جاری با واگذارنده تنخواه گردان	سایر دارایی‌ها
	*	به تفکیک اشخاص	جاری بابت علی‌الحساب	
	*	به تفکیک نوع پیش‌پرداخت و اشخاص	جاری بابت پیش‌پرداخت	
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	جاری بابت سپرده	
بدهی‌های جاری				
	*	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	حساب‌ها و اسناد پرداختی	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات مبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	بدهی به سایر واحدها	
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	سپرده‌های پرداختی	
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب‌ها و اسناد پرداختی بدهی به سایر واحدها	حساب‌ها و اسناد پرداختی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص و مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	بیمه پرداختی	سایر بدهی‌های جاری

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
*		به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حق بازنشستگی پرداختنی	سایر بدهی‌های جاری
			سایر کسور پرداختنی	
			مالیات پرداختنی	
*		به تفکیک اشخاص	جاری با واگذارنده تنخواه‌گردان	
*		به تفکیک اشخاص	جاری بابت علی‌الحساب	
*		به تفکیک نوع پیش‌پرداخت و اشخاص	جاری بابت پیش‌پرداخت	
هزینه‌ها				
	*	به تفکیک ریز فصل طبقه‌بندی اقتصادی دولت و مرکز فعالیت	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت	هزینه
درآمدهای شناسایی شده از طرف دولت				
*		به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط (شامل مالیات و عوارض، درآمد حاصل از مالکیت دولت، فروش کالا و خدمات، جرایم و خسارات و سایر درآمدهای دولت)	درآمدهای دولت
	*		تخفیفات و بخشودگی	
حساب‌های انتظامی				
	*	به تفکیک نوع و موضوع تضمین و وثیقه و اشخاص	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - علی‌الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک قرارداد، سال و اشخاص	حساب انتظامی - کنترل قراردادها	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - کنترل قراردادها	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد وصولی از عاملین ذیحساب	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک موضوع و اشخاص	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه‌گردان	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع منابع (عمومی / اختصاصی / سایر منابع)، سال، اشخاص، مشخصات اعتبار (مصوب / ابلاغی و برنامه / طرح - پروژه و ردیف) / نوع سایر منابع	حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - پیش‌پرداخت مواد و کالا	طرف حساب‌های انتظامی
	*	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	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختنی	طرف حساب‌های انتظامی

ماهیت حساب		سطوح تفصیلی حساب‌ها	حساب معین	حساب کل
بستانکار	بدهکار			
	*	به تفکیک ماهیت سپرده، سال، اشخاص	حساب انتظامی - سپرده‌های پرداختی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - سپرده‌های پرداختی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک ماهیت منابع (درآمد عمومی / درآمد اختصاصی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی) و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)	حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه)، نوع سایر منابع (اشخاص) و وضعیت مطالبات	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد دریافتی	طرف حساب‌های انتظامی
	*	به تفکیک نوع درآمد (عمومی / اختصاصی / سایر)، سال، اشخاص، نوع سایر منابع، و مشخصات منابع (شماره طبقه‌بندی بودجه) / موضوع درآمد	حساب انتظامی - پیش دریافت درآمد	حساب‌های انتظامی
*			طرف حساب انتظامی - پیش دریافت درآمد	طرف حساب‌های انتظامی

حسابداری عملیات جاری

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز تنخواه گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

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

دریافت تنخواه گردان رد وجوه سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی " اشخاص " حسابها و اسناد پرداختی، شخص واگذارنده تنخواه گردان پرداخت تعیین می شود. به منظور تسهیل تشخیص سطح معین حسابها و اسناد پرداختی، از علامتهای * و ** به ترتیب در مورد " بدهی به واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت " و " بدهی به اشخاص ذینفع " استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): واگذاری پیش پرداختها

ثبت شماره (۱-۲): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات جاری

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

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

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

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

ثبت شماره (۳): تنخواه گردان پرداخت

ثبت شماره (۱-۳): به هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری
**	بانک وجوه سایر منابع		

ثبت شماره (۲-۳): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

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

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

ثبت شماره (۳-۳): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		

ثبت شماره (۴-۳): در صورت واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات جاری		

ثبت شماره (۴): شناسایی موجودی‌ها

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

ثبت شماره (۵): شناسایی هزینه‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات جاری		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی**		
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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی**
**	بیمه پرداختی		
**	مالیات پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	بانک و جوه سایر منابع		

ثبت شماره (۲-۶): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجوه سپرده به حساب بانک دریافت وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختنی
		**	مالیات پرداختنی
		**	جاری بابت سپرده
**	بانک وجوه سایر منابع		

به میزان واریز وجوه سپرده به حساب مزبور، حساب "جاری بابت سپرده" بدهکار می شود.

ثبت شماره (۷): پرداخت بخشی از بدهی ها به عنوان علی الحساب

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی**
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		

حساب انتظامی علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای و طرف حساب آن معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می شود. به علاوه پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می شود. 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 بدهی های مرتبط با علی الحساب و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی**
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می شود.

ثبت شماره (۹): ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه گردان پرداخت به واگذارنده آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان
**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان		

پس از ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه گردان پرداخت به واگذارنده آن، ثبت فوق اعمال می شود. در صورت تایید این اسناد و مدارک توسط واگذارنده تنخواه گردان پرداخت، ثبت فوق تعدیل می گردد. 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 تنخواه گردان الزامی می باشد.

ثبت شماره (۱۰): تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

ثبت شماره (۱-۱۰): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختی * و یا **
		**	سپرده های پرداختی
**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

		**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان
**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان		

چنانچه عامل ذیحساب تعهدی مازاد بر تنخواه گردان دریافتی ایجاد نموده و مورد تایید قرار گیرد، حساب های مرتبط با آن نیز در ثبت فوق اعمال می شود.

ثبت شماره (۲-۱۰): نگهداری حساب های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
		**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
		**	حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی
		**	حساب انتظامی - سپرده های پرداختنی
**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری		
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
**	طرف حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی		
**	طرف حساب انتظامی - سپرده های پرداختنی		

ثبت شماره (۱۱): به هنگام واریز مانده تنخواه گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

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

ثبت شماره (۱۲): تسویه پیش پرداخت دوره های قبل

ثبت شماره (۱-۱۲): به هنگام منقضی شدن پیش پرداخت دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت
		**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	جاری بابت پیش پرداخت		

ثبت شماره (۲-۱۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت پیش پرداخت
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

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

ثبت شماره (۱۳): واریز نقدی پیش پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۳): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش پرداخت دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	جاری بابت پیش پرداخت		

ثبت شماره (۲-۱۳): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت پیش پرداخت
**	بانک وجوه سایر منابع		

		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات جاری		

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

ثبت شماره (۱۴): تسویه علی الحساب دوره های قبل

ثبت شماره (۱۴-۱): پرداخت مابقی بدهی های مرتبط با علی الحساب دوره های قبل و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی الحساب
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می شود.

ثبت شماره (۱۴-۲): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی**
		**	سپرده های پرداختنی
**	جاری بابت علی الحساب		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی علی الحساب دوره های قبل

ثبت شماره (۱۵-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز علی الحساب دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	جاری بابت علی الحساب		

ثبت شماره (۲-۱۵): پس از واريز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معين	مبلغ	عنوان حساب معين
		**	جاری بابت علی الحساب
**	بانک وجوه ساير منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات جاری		

ثبت شماره (۱۶): تسويه بدهی دوره های قبل

ثبت شماره (۱-۱۶): به هنگام تسويه بدهی شناسایی شده در دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معين	مبلغ	عنوان حساب معين
		**	جاری با واگذارنده تنخواه گردان
**	بیمه پرداختنی		
**	مالیات پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه ساير منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسويه بدهی دوره های قبل نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می شود.

ثبت شماره (۲-۱۶): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معين	مبلغ	عنوان حساب معين
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی*
		**	سپرده های پرداختنی
**	جاری با واگذارنده تنخواه گردان		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی		

حسابداری عملیات سرمایه‌ای

ثبت شماره (۱): به هنگام دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واريز تنخواه گردان پرداخت به حساب عامل ذیحساب

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

دریافت تنخواه گردان رد وجوه سپرده نیز همانند ثبت فوق اعمال می شود. لازم به ذکر است در ثبت فوق، سطح تفصیلی " اشخاص " حسابها و اسناد پرداختی، شخص واگذارنده تنخواه گردان پرداخت تعیین می شود. به منظور تسهیل تشخیص سطح معین حسابها و اسناد پرداختی، از علامتهای * و ** به ترتیب در مورد " بدهی به واگذارکننده تنخواه گردان پرداخت " و " بدهی به اشخاص ذینفع " استفاده شده است.

ثبت شماره (۲): به هنگام انعقاد قرارداد

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

چنانچه مبلغ قرارداد تغییر نماید، ثبت فوق نیز تعدیل می شود.

ثبت شماره (۳): پیش پرداختها

ثبت شماره (۱-۳): دریافت تضمین در قبال واگذاری پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای

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

بدیهی است به هنگام مستهلک نمودن پیش پرداخت، حساب انتظامی فوق و طرف حساب آن کاهش می یابد.

ثبت شماره (۲-۳): به هنگام واگذاری پیش پرداخت به اشخاص با رعایت قوانین و مقررات مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
		**	پیش پرداخت مواد و کالا ^۱
**	بانک وجوه سایر منابع		

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

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

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

ثبت شماره (۴): تنخواه گردان پرداخت

ثبت شماره (۴-۱): به هنگام واگذاری تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
**	بانک وجوه سایر منابع		

ثبت شماره (۴-۲): پس از دریافت اسناد و مدارک مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده از عاملین ذیحساب

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

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

ثبت شماره (۴-۳): پس از تایید اسناد مربوط به استفاده از تنخواه گردان پرداخت واگذار شده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	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 - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۴-۴): در صورت واریز نقدی تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	تنخواه گردان پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		

ثبت شماره (۵): شناسایی موجودی‌ها

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

ثبت شماره (۶): شناسایی دارایی در جریان تکمیل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
**	پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	حساب‌ها و اسناد پرداختی**		
به میزان کاهش تضمین‌های دریافتی			
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		

مبلغ دارایی در جریان تکمیل معادل ناخالص تعهدات تایید شده به علاوه مبلغ بیمه سهم کارفرما و مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌باشد. ضمناً در صورتی که مخارجی از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام شود و قابل انتساب به بهای تمام شده یک قلم دارایی نباشد، واحد گزارشگر باید مخارج یادشده را به عنوان هزینه شناسایی نماید.

ثبت شماره (۷): شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

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

ثبت شماره (۸): تسویه بدهی‌ها

ثبت شماره (۸-۱): شناسایی کسور قانونی مربوط و تسویه خالص بدهی‌ها

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی**
**	بیمه پرداختی		
**	سپرده‌های پرداختی		
**	بانک و جوه سایر منابع		

چنانچه طبق قوانین و مقررات مربوط عامل ذبحساب مکلف به شناسایی و کسر مالیات (مانند مالیات حقوق کارکنان طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) باشد، در ثبت مالی فوق حساب مالیات پرداختی نیز بستانکار می‌شود.

ثبت شماره (۸-۲): به هنگام تسویه کسور مربوط و واریز وجوه سپرده به حساب بانک دریافت وجوه سپرده

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بیمه پرداختی
		**	جاری بابت سپرده
**	بانک و جوه 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 علی الحساب

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

حساب انتظامی علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای و طرف حساب آن معادل مبلغ ناخالص علی الحساب مربوط ثبت می‌شود. به علاوه پرداخت کسور قانونی مرتبط با علی الحساب 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 علی الحساب

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

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۸) اعمال می‌شود.

ثبت شماره (۱۱): به هنگام ارسال اسناد و مدارک به واگذارنده تنخواه گردان پرداخت

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان
**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان		

پس از ارسال اسناد و مدارک مرتبط با استفاده از تنخواه گردان پرداخت به واگذارنده آن، ثبت فوق اعمال می شود. در صورت تایید این اسناد و مدارک توسط واگذارنده تنخواه گردان پرداخت، ثبت فوق تعدیل می گردد. 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 تنخواه گردان الزامی می باشد.

ثبت شماره (۱۲): تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

ثبت شماره (۱-۱۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختی * و یا **
		**	سپرده های پرداختی
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		
		**	طرف حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان
**	حساب انتظامی - اسناد ارسالی به واگذارنده تنخواه گردان		

چنانچه عامل ذی حساب تعهدی مازاد بر تنخواه گردان دریافتی ایجاد نموده و مورد تایید قرار گیرد، حساب های مرتبط با آن نیز در ثبت فوق اعمال می شود.

ثبت شماره (۲-۱۲): نگهداری حساب‌های انتظامی به منظور پیگیری و تسویه حساب‌های مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا
		**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای
		**	حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی
		**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	حساب انتظامی - سپرده‌های پرداختی
**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا		
**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه‌ای		
**	طرف حساب انتظامی - تضمین‌های دریافتی		
**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی		
**	طرف حساب انتظامی - سپرده‌های پرداختی		

ثبت شماره (۱۳): به هنگام واریز مانده تنخواه‌گردان پرداخت به حساب واگذارنده آن

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

ثبت شماره (۱۴): تسویه پیش پرداخت دوره‌های قبل

ثبت شماره (۱-۱۴): به هنگام منقضی شدن پیش پرداخت دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی در جریان تکمیل
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	جاری بابت پیش پرداخت		

ثبت شماره (۲-۱۴): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت پیش پرداخت
**	دارایی در جریان تکمیل		
**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
**	موجودی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (۱۵): واریز نقدی پیش پرداخت دوره های قبل

ثبت شماره (۱-۱۵): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز پیش پرداخت دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	جاری بابت پیش پرداخت		

ثبت شماره (۲-۱۵): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت پیش پرداخت
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای		

		**	طرف حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا
**	حساب انتظامی - پیش پرداخت مواد و کالا		
		**	طرف حساب انتظامی - تضمین های دریافتی
**	حساب انتظامی - تضمین های دریافتی		

ثبت شماره (۱۶): تسویه علی الحساب دوره های قبل

ثبت شماره (۱-۱۶): پرداخت مابقی بدهی های مرتبط با علی الحساب دوره های قبل و تسویه آن

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی الحساب
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه علی الحساب نیز همانند ثبت شماره (۲-۸) اعمال می شود.

ثبت شماره (۲-۱۶): در صورت تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی **
		**	سپرده های پرداختنی
**	جاری بابت علی الحساب		
**	جاری بابت سپرده		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		
		**	طرف حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی
**	حساب انتظامی - حساب ها و اسناد پرداختنی		

ثبت شماره (۱۷): واریز نقدی علی الحساب دوره های قبل

ثبت شماره (۱۷-۱): به هنگام وصول اعلامیه بانکی مبنی بر واریز علی الحساب دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک وجوه سایر منابع
**	جاری بابت علی الحساب		

ثبت شماره (۱۷-۲): پس از واریز وجوه فوق به حساب واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری بابت علی الحساب
**	بانک وجوه سایر منابع		
		**	طرف حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای
**	حساب انتظامی - علی الحساب بابت عملیات سرمایه ای		

ثبت شماره (۱۸): تسویه بدهی دوره های قبل

ثبت شماره (۱۸-۱): به هنگام تسویه بدهی دوره های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	جاری با واگذارنده تنخواه گردان
**	بیمه پرداختنی		
**	سپرده های پرداختنی		
**	بانک وجوه سایر منابع		

پرداخت کسور قانونی مرتبط با تسویه بدهی دوره های قبل نیز همانند ثبت شماره (۲-۶) اعمال می شود.

ثبت شماره (۱۸-۲): پس از تایید اسناد و مدارک مربوط توسط واگذارنده تنخواه گردان

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب ها و اسناد پرداختنی *
		**	سپرده های پرداختنی
**	جاری با واگذارنده تنخواه گردان		
**	جاری بابت سپرده		

		**	طرف حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	حساب انتظامی - حساب‌ها و اسناد پرداختی		

حسابداری درآمدها

ثبت شماره (۱): شناسایی مطالبات مرتبط با درآمدهای تحقق یافته به نمایندگی از واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد 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

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

ثبت شماره (۳): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واريز مطالبات شناسایی شده به حساب واحد مربوط^۱

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد 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.

^۱ رعایت الزامات مربوط به دستورالعمل موضوع ماده (۹۴) قانون برنامه پنجم توسعه، بند (ب) ماده (۱۷) قانون برنامه ششم توسعه و بند (الف) ماده (۲۰) قانون احکام دائمی 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط
**	حسابها و اسناد دریافتی		
**	تخفیفات و بخشودگی		
		**	حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی
**	طرف حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی		

پس از شناسایی مطالبات و درآمدهای تحقق یافته در دفاتر واحد گزارشگر و دریافت تاییدیه آن، عاملین ذیحساب باید نسبت به خارج نمودن درآمدهای شناسایی شده و مطالبات مربوط به آن طبق ثبت فوق اقدام نموده و اطلاعات مربوط به این مطالبات را با استفاده از حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی و طرف حساب آن نگهداری نمایند.

ثبت شماره (۵): در صورت دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات مرتبط با حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی به حساب واحد مربوط

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز
**	طرف حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز		
		**	طرف حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی
**	حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی		

پس دریافت اعلامیه بانکی مبنی بر واریز مطالبات ثبت شده تحت عنوان حساب انتظامی - حسابها و اسناد دریافتی 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 پیش دریافت درآمد به حساب واحد گزارشگر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - پیش دریافت درآمد
**	طرف حساب انتظامی - پیش دریافت درآمد		

در صورتی که 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز
**	طرف حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز		
		**	طرف حساب انتظامی - پیش‌دریافت درآمد
**	حساب انتظامی - پیش‌دریافت درآمد		

به منظور شناسایی درآمدهای تحقق یافته مرتبط با پیش‌دریافت درآمد در دفاتر واحد گزارشگر، عاملین ذیحساب باید در پایان هر ماه گزارش میزان ارایه خدمات و تحویل کالاهای مرتبط با پیش‌دریافت درآمد خود را به واحد مربوط ارسال نمایند. از این رو پس از ارایه خدمات یا تحویل کالای مرتبط با پیش‌دریافت درآمد، عاملین ذیحساب باید حساب انتظامی - پیش‌دریافت درآمد و طرف حساب انتظامی آن را از دفاتر خود خارج نموده و همزمان حساب انتظامی - منابع واریزی به مرکز و طرف حساب انتظامی آن را ثبت نمایند.

پیوست ۷

نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	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 قبلاً 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 به منظور 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 افشای طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها، ث) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیت 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	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 استهلاك ساختمان‌های ثبت شده، و ج) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
دارایی‌های زیربنایی اسکله، سد، و سایر ۳-۷) جاده، پل، تونل،	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.					
سایر دارایی‌های ثابت مشهود ۴-۷)	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).					
دارایی‌های نامشهود ۸)	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	۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۹) موجودی‌ها	<p>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:</p> <p>الف) تهیه فهرستی از تمام موجودی‌ها،</p> <p>ب) مشخص کردن موجودی‌های شناسایی نشده در صورت‌های مالی،</p> <p>پ) ارزش‌گذاری، شناسایی و افشای موجودی‌های ثبت نشده، و</p> <p>ت) رعایت تمامی الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی (از جمله آزمون کاهش ارزش).</p>					
۱۰) حساب‌ها و اسناد دریافتنی (حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای)	<p>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:</p> <p>الف) تحلیل شرایط حسب مورد به منظور شناخت زمینه‌هایی که در آن‌ها مطالبات می‌تواند ایجاد گردد،</p> <p>ب) مشخص کردن زمینه‌هایی که مطالبات در آن‌ها شناسایی نشده است،</p> <p>پ) تعیین سطح اهمیت مطالبات ثبت نشده و اولویت‌بندی شناسایی آن‌ها،</p> <p>ت) تکمیل زیرساخت‌های لازم برای دستیابی به داده‌های مورد نیاز برای شناسایی مطالبات،</p> <p>ث) شناسایی و افشای مطالبات شناسایی نشده طبق استانداردها و دستورالعمل‌ها (با توجه به اولویت‌های تعیین شده)،</p> <p>ج) گردآوری اطلاعات برای ارزیابی قابلیت وصول مطالبات شناسایی شده، و</p> <p>چ) شناسایی و افشای ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول لازم.</p>					
۱۱) اجاره‌ها						
۱۱-۱) اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای (در مواردی که دولت اجاره‌دهنده است)	<p>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:</p> <p>الف) تهیه فهرستی از قراردادهای اجاره،</p> <p>ب) طبقه‌بندی اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی،</p> <p>پ) شناسایی و افشای اثرات اجاره‌های عملیاتی در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات و پیش‌دریافت‌ها)،</p> <p>ت) طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای، و</p> <p>ث) شناسایی و افشای اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای در صورت‌های مالی (از جمله مطالبات).</p>					

فعالیت‌ها	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۹	۱۴۰۰	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۳
۱۱-۲) اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای (در مواردی که دولت اجاره‌کننده است)	شناسایی اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای و افشای اطلاعات لازم درباره آن‌ها بایستی به ترتیب حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ تکمیل شود. اقداماتی که در این خصوص متصور می‌باشد، عبارتند از: الف) تهیه فهرستی از قراردادهای اجاره، ب) طبقه‌بندی اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی، و پ) شناسایی و 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 استهلاك 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 استهلاك 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 به صورت آزمایشی (شامل واحدهای گزارشگر بخش عمومی تحت کنترل)، ت) تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به صورت آزمایشی (شامل تمامی واحدهای تحت کنترل)، ث) ارزیابی فرایندها و نتایج تلفیق، ج) تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مقدماتی، چ) بهبود کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی (حذف تمامی مانده حساب‌های فی‌مابین)، و ح) بهبود کیفیت صورت‌های مالی تلفیقی (حذف تمامی معاملات درون گروهی).					

تصویر کلی از نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی

سال ۱۴۰۳	سال ۱۴۰۲	سال ۱۴۰۱	سال ۱۴۰۰	سال ۱۳۹۹	سال ۱۳۹۸	فعالیت‌ها	مراحل اجرایی
						حساب‌ها و اسناد پرداختی و حساب‌ها و اسناد دریافتی (حاصل از عملیات مبادله‌ای)	حسابداری تعهدی مقدماتی
						سایر بدهی‌ها (از جمله پیش‌دریافت‌ها و ذخایر)؛ بدهی‌های احتمالی؛ سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و سایر دارایی‌های مالی (شامل سایر سرمایه‌گذاری‌ها)	حسابداری تعهدی پیشرفته
						دارایی‌های ثابت مشهود؛ دارایی‌های نامشهود؛ موجودی‌ها؛ حساب‌ها و اسناد دریافتی (حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای)؛ اجاره‌ها؛ مشارکت‌های عمومی - خصوصی و دارایی‌های میراث ملی	حسابداری تعهدی کامل
						صورت‌های مالی تلفیقی در سطح گروه‌های گزارشگر	صورت‌های مالی تلفیقی

پیوست ۸

نمونه فرم‌های بودجه‌ای و اسناد و مدارک لازم در تهیه صورت حساب
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 دارایی‌های سرمایه‌ای به شرح ذیل می‌باشد:

الف) فرم‌های بودجه‌ای مربوط به اعتبارات هزینه:

الف-۱) صورت خلاصه نماینده اعتبارات هزینه بر حسب برنامه و ردیف (فرم ۱)

الف-۲) صورت خلاصه نماینده اعتبارات بر حسب فصول هزینه (فرم ۲)

الف-۳) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب اعتبار مصوب و ابلاغی (فرم ۳)

الف-۴) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه بر حسب 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 بر حسب برنامه و ردیف (فرم ۶)

الف-۷) گزارش نماینده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب 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 دائمی 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 دائمی 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 دائمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم پ-۱۰)

الف-۱۱) گزارش اسناد وخواهی 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- فرم‌های 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 عمومی / درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / واگذاری دارایی‌های مالی (فرم ۸)
- ب-۹) گزارش پرداخت‌های غیرقطعی سال‌های 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 دائمی 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 دائمی 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 دائمی برنامه‌های توسعه کشور) (فرم پ-۱۰)
- ب-۱۱) گزارش اسناد وخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی سرمایه‌ای (فرم ۱۱)
- ب-۱۲) گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی (فرم ۱۲)

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 می‌باشند)، 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- تصویر آخرین 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 دارایی‌های 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 درآمدهای 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 مؤسسات

و نهادهای عمومی غیردولتی بر اساس آیین نامه مالی و معاملاتی مربوط.

(مبلغ بر ریال)

صورت خلاصه یا نامه اعتبارات خزانه / کمک دارایی های سرمدی بر حسب برنامه طرح اردیف (مسترد / کمک دارایی های مالی)

نوع منبع: عمومی / اختصاصی

سال ۱۴

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی:

بودجه اعتبار نامی	تولده	خالص تغییرات		تغییرات ناشی از استنادات قانونی						بودجه اعتبار اولیه	شماره برنامه طرح اردیف (مسترد / کمک دارایی های مالی)	
		کاهش	افزایش									
												جمع کل

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

دین حساب / مدیر مالی

رئیس اداره و قهر واری و تنظیم حساب ها

رئیس اداره اعتبارات

فرم ۱

این قسمت توسط اداره کل بانکی و تلفیق حساب باوروش های حسابداری / اداره تلفیق حساب بودجه ای های استان تکمیل می شود.

رئیس اداره	حسابرس ارشد	حسابرس
توضیحات:		

✓ تغییرات ناشی از استنادات قانونی به تکلیف مجوزهای قانونی تکمیل می شود.

(بالغ بر ریال)

صورت خلاصه یافته اعتبارات بر حسب فصول خزینة □ / کمک دارایی های سرلیدای □

مجموع بر نامه بودینت های مترقه مرتب با آن ها ○

نوع شیخ: عمومی ○ / اختصاصی ○

سال ۱۴

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجای دستگاه اجرایی:

عنوان طرح:

حریک از طرح های کمک دارایی های سرلیدای و ردینت های مترقه مرتب با آن ها ○ شماره طرح:

بودجه اعتبار نهائی	حواله ها	خالص تغییرات		تغییرات ناشی از استنادات قانونی						بودجه اعتبار اولیه	فصول خزینة کمک دارایی های سرلیدای
		کاهش	افزایش								
											فصل اول
											فصل دوم
											فصل سوم
											فصل پنجم
											فصل پنجم
											فصل ششم
											فصل ششم
											فصل هشتم
											فصل هشتم
											جمع کل

رئیس اداره اعتبارات

رئیس اداره و قرداری و تنظیم حساب

دین حساب ایدریالی

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل با تکلی و تلفیق حساب به و روش های حسداری / اداره تلفیق حساب و امور بدی های اسان تکلی می شود.

فرم ۲

حسابرس	حسابرس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

✓ تغییرات ناشی از استنادات قانونی به تکلیک مجوزهای قانونی تکلی می شود.

(مبلغ بریل)

گزارش مانده کل و استنادات خزانه □ / کمک‌های مالی سربلای □ / بر حسب مصوب و ابلاغی

نوع شیخ: عمومی ○ / اختصاصی ○

سال ۱۴

عنوان دستگاه اجرایی:

روایت بودجه‌ای دستگاه اجرایی:

شرح	بودجه استنادنمایی	استناد تخصیص یافته	هیأتی از عمل استنادات تخصیص یافته	استناد مصرف شده	پرداخت های غیر قطعی					استناد و انواعی شده	کسری ارباب جمعی	مانده وجوه مصرف نشده		اوراق اشتقاقی
					موجودی ها	پیش پرداخت	پیش پرداخت مولود کالا	پیش پرداخت استنادات نامدی	علی الحساب			وجوه ارسالی بر خزانه	وجوه اشتقاقی	
مصوب														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
بلاغی از														
جمع بلاغی														
مبلغ کل														
توضیحات:														

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

و حساب ایدر مالی

رئیس اداره و قوادری و تنظیم حساب

رئیس اداره استنادات

این قسمت توسط اداره کل بهائیکه و تنظیم حساب و در روش های سبدااری اداره تلفیق حساب و امور بودی های استان تکمیل می شود.

نفرم ۳

حسب	حسب ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

(مبلغ بر ریال)

گزارش مانده عکله استدارت بر حسب فصول خزینة □ / عکله دارایی های سرمدیای □

مجموع بر نامه داده و ردیف های مستتره مرتباً آن؛ ○

ا حریک از طرح های عکله دارایی های سرمدیای و ردیف های مستتره مرتباً آن؛ ○ شماره شرح:

عنوان طرح:

سال ۱۴

ردیف بودجی ابلاغ دهند:

عنوان دستگاه اجرائی:

ردیف بودجی دستگاه اجرائی:

ادوات انتقالی	ادوات مصرف شده	مانده وجود مصرف شده		کسری ابواب عمومی	استاد و انجمنی شده	پرداخت های غیر قضی					استدار مصرف شده	دیانی از کل استدارت تخصیص یافته	استدار تخصیص یافته	بودج استدارت بنیانی	فصول خزینة / عکله دارایی های سرمدیای	
		وجود احتمالی	وجود اصلیی بر خزانه			علی الحساب	پیش پرداخت استدار اسنادی	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت	موجودی						
																فصل اول
																فصل دوم
																فصل سوم
																فصل چهارم
																فصل پنجم
																فصل ششم
																فصل هفتم
																فصل هشتم
																فصل نهم
																فصل دهم
																فصل یازدهم
																فصل بیستم
																فصل سی و یکم

توضیحات:

رئیس اداره استدارت

رئیس اداره قهر واری و تنظیم حساب

دبیر حساب ادیاری

بالاترین مقام دستگاه اجرائی یا مقام جاز

این قسمت توسط اداره کل با محکمگی و تلفیق حساب با روش های حسابداری / اداره تلفیق حساب با امور بودجی های استان تکمیل می شود.

فرم ۵

رئیس اداره	حسب ارسند	حسب
------------	-----------	-----

توضیحات:

✓ عکله بودجی ای عکله زبان دیانی شرکت های دولتی صرفاً در ستون استدار مصرف شده گزارش می شود.

(مبالغ بر ریال)

گزارش مانده عملکرد اعتبارات اختصاصی بر حسب فصول خزینة □ / کمک دارایی های سریدای □

مجموع برنامدة ○

اجریک از طرح های کمک دارایی های سریدای ○ شماره طرح

عنوان شرح:

سال ۱۴

ردیف بودجای ابلاغ دهنده:

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجای دستگاه اجرایی:

مانده و وجه مصرف شده		کسری اواب جمعی	اسناد و انوای شده	پرداخت های غیر قطعی					اعتبار مصرف شده	دیباچی از محل دآم های اختصاصی	بودج اعتبار نامایی	فصول خزینة کمک دارایی های سریدای
وجه انتقالی	وجه ارسال بر خزانه			علی الحساب	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت	موجودی با				
												فصل اول
												فصل دوم
												فصل سوم
												فصل چهارم
												فصل پنجم
												فصل ششم
												فصل هفتم
												مینگ
توضیحات:												

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

دب حساب ایدریالی

رئیس اداره و قرداری و تنظیم حساب با

رئیس اداره اعتبارات

این قسمت توسط اداره کل هایکنی و تلفیق حساب و فروش های حسابداری / اداره تلفیق حساب و امور بدی های استان تکمیل می شود.

فرم ۷

رئیس اداره	حسابرس ارشد	حسابرس
توضیحات:		

(مبلغ بر ریال)

کزارش پرداخت های غیر قطعی سال های قبل استدارت خزانه / کمک دارایی های سرایدی شتی / وانوایی

نوع منبع: عمومی / اقتتاسی

سال ۱۴

عنوان دستگاه اجرائی:

ردیف بودجای دستگاه اجرائی:

عنوان	مده ابتدای سال	استدارت انتقالی مصرف شده	موجودی ها	اسناد وانوایی شده انتقالی	کسری ابواب جمعی انتقالی	وجه ارسال بر خزانه	وجه انتقالی	مده پایان سال
پیش پرداخت ها								
موجودی ها								
علی الحساب								
جمع کل								
توضیحات:								

بالاترین مقام دستگاه اجرائی یا مقام مجاز

و حساب ایدر مالی

رئیس اداره قترداری و تنظیم حساب ها

رئیس اداره استدارت

فرم ۹

این قسمت توسط اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب ها و روش های حسداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدی های اتان تکمیل می شود.

حسدرس	حسدرس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

ردیف بودجه‌های دستگاه اجرایی:

معاون دستگاه اجرایی:

ردیف بودجه‌های اطلاق‌شده بود:

سال ۱۴

نوع منبع: بودجه عمومی اقتصاسی

(مبالغ بر ریال)

گزارش وضعیت وجود مصروف‌شده مال‌های ملی بر حسب فصول هزینه: رتکب دارایی‌های سرمدی زمین اراضی اراضی
 برای کلیه دستگاه‌های اجرایی، آشنایی دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده ۱۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور

فصل هزینه رتکب دارایی‌های سرمدی	فصل بودجه‌های مال	دوره‌های از دست‌نرفته از قبیل مال ادب-جیبی مال‌های غیر	دوره‌های از دست‌نرفته از قبیل مال ادب-جیبی مال‌های غیر	اداره انتقال	دوای از دست‌نرفته از قبیل مال ادب-جیبی مال‌های غیر	انتقال کلی مصروف	انتقال کلی مصروف‌شده	مجموعی	پیش‌پرداخت	پیش‌پرداخت دوره‌ها	پیش‌پرداخت اعتبارات	علی‌الاصاب	وجود ارضی، خزانه	انبارهای دولتی شده انتقال	کسری ادب-جیبی انتقال	ارواح مصروف‌شده	فصل بودجه‌های مال	
فصل اول																		
فصل دوم																		
فصل سوم																		
فصل چهارم																		
فصل پنجم																		
فصل ششم																		
فصل هفتم																		
فصل هشتم																		
فصل نهم																		
فصل دهم																		
فصل یازدهم																		
فصل بیستم																		
فصل سی و یکم																		
توجهات																		

بالاترین تمام دستگاه اجرایی با تمام مجاز

و کتاب ادب-جیبی

در این اداره و تقواری و تخفیف حساب!

در این اداره اعتبارات

فرم پ-۱۰

این قسمت تنها در ادوکل کارکنی ملی و میداری بخش عمومی اداره تعیین حساب ادب-جیبی امکان‌پذیر می‌گردد.

مبصر	مبصر ارشد	در این اداره
توجهات:		

✓ تمامی بودجه‌های پیش‌پرداخت دوره‌ها سرمدی اعتبارات کلیه دستگاه‌های اجرایی می‌گردد.

(مبالغ بر ریال)

گزارش اسناد و انوائی شده و کسری ابواب جمعی سال های قبل استبارات خزینة / تکمیل دارایی های سرایدای □

نوع منبع: عمومی ○ / اختصاصی ○

سال ۱۴

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجای دستگاه اجرایی:

عنوان	لمده ابتدای سال	استبارات انتقالی مصرف شده	وجه ارسال به خزانه	وجه انتقالی	کسری ابواب جمعی	لمده پایان سال
اسناد و انوائی شده						
کسری ابواب جمعی						
کسری ابواب جمعی برداشتی						
جمع کل						
توضیحات:						

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

ذینساب ادریرمالی

رئیس اداره و قرداری و تنظیم حساب ها

رئیس اداره استبارات

فرم ۱۱

این قسمت توسط اداره کل باهنگمی و تلفیق حساب ها و روش های حسداری / اداره تلفیق حساب ها و امور بدی های استان تکمیل می شود.

حسابس	حسابس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

گزارش عملکرد حقوق و مزایای مستمر کارکنان

(مبلغ بر ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی:

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده:

سال ۱۴

عکود حقوق و مزایای مستمر کارکنان رسمی	عکود حقوق و مزایای مستمر کارکنان قراردادی	عکود حقوق و مزایای مستمر کارکنان پیمانی	جمع عکود حقوق و مزایای مستمر کارکنان
توضیحات			

رئیس اداره اعتبارات

رئیس اداره و قمر داری و تنظیم حساب ها

دیسحاب ایدیرمالی

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل هابسکی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری اداره تلفیق حساب ها و امور بدی های استان تکمیل می شود.

فرم ۱۲

حسابس	حسابس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

گزارش عملکرد اوراق مالی اسلامی

(مبالغ بر ریال)

ردیف بودجه‌ای دستگاه اجرایی:

عنوان دستگاه اجرایی:

ردیف بودجه‌ای ابلاغ دهنده:

سال ۱۴

نوع اوراق: (اسناد خزانه اسلامی / اوراق اجاره / ...)

شماره طبقه‌بندی	اوراق دریافتی	اوراق وکالت‌شده	اوراق مصرف‌شده	اوراق انتقالی
جمع کل				
توضیحات				

رئیس اداره اعتبارات

رئیس اداره دقت‌رواری و تنظیم حساب‌ها

رئیس حساب ایدرمالی

بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز

این قسمت توسط اداره کل بازرسی و تلفیق حساب‌ها و آموزش‌های حساب‌داری / اداره تلفیق حساب‌ها و امور اداری یا استان تکمیل می‌شود.

فرم ۱۳

حسابرس	حسابرس ارشد	رئیس اداره
توضیحات:		

این گزارش به‌صورت کلیه‌ای حرون از اوراق تکمیل می‌شود.

گزارش موضوع بند ۴ ماده ۴۴ قانون تفریح بودجه سال های پس از انقلاب

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی:

عنوان دستگاه اجرایی:

(مبلغ بر ریال)

مشخصات اعتبار: مصوب / ابلاغی

ردیف بودجه ای ابلاغ دهنده:

سال ۱۴

نوع منبع: عمومی / اختصاصی

اعتبارات هزینه / کمک دارایی های سرمایه ای

برنامه ها / طرح های کمک دارایی های سرمایه ای / حرکت از طرح های کمک دارایی های سرمایه ای / ردیف های مترقه / ردیف های کمک دارایی های مالی

عنوان طرح:

شماره طرح

بودجه اعتبار نهایی	اعتبار تخصیص یافته	دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته	اعتبار مصرف شده	موجودی ها
پیش پرداخت	پیش پرداخت مواد و کالا	پیش پرداخت اعتبار اسنادی	علی الحساب	اسناد و خواهی شده
کسری ابواب جمعی	وجه اسالی به خزانه	وجه انتقالی	اوراق مصرف شده	اوراق انتقالی

حسابرس

حسابرس ارشد

رئیس اداره

توضیحات:

کزارش موضوع بند ۱ ماده ۴ قانون تفریح بودجه سال های پس از انقلاب

ردیف بودجه ای دستگاه اجرایی:

عنوان دستگاه اجرایی:

(مبلغ بر ریال)

مشخصات اعتبار: مصوب / ابلاغی ردیف بودجه ای ابلاغ دهنده:

سال ۱۴

نوع منبع: عمومی / اختصاصی

اعتبارات خزانه / کمک دارایی های سرمایه ای

برنامه ها / طرح های کمک دارایی های سرمایه ای / ردیف های متفرقه / ردیف های کمک دارایی های مالی

بودجه اعتبار نهایی	اعتبار تخصیص یافته	دریافتی از محل اعتبار تخصیص یافته	وجه ارسالی به خزانه	خالص دریافتی

حساب

حساب ارشد

رئیس اداره

توضیحات:

✚ 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^۱ (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 برآورد شده 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.

۱-۲) 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)

^۱ 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 دارایی‌های 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 برآورد شده 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 حسب مورد بایستی تعیین شود.

۲-۱) 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 حواله‌ها: 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

^۲ این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

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 دارایی‌های 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 و خواهی 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 و خواهی 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

ستون اعتبار تخصیص یافته: حسب مورد برای اعتبارات مصوب یا ابلاغ

الف) اعتبارات مصوب: معین (اعتبار هزینه تخصیص یافته + اعتبار هزینه تامین شده + اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت
 پرداخت‌های غیر قطعی + اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب‌جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی /
 سال جاری / مصوب) یا بر اساس آخرین اعلامیه تخصیص اعتبار

^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.

ب) اعتبارات ابلاغی: معین (اعتبار هزینه ابلاغی + اعتبار هزینه تامین شده + اعتبار هزینه مصرف شده + اعتبار هزینه بابت پرداخت‌های غیر قطعی + اسناد و خواهی 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) + معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف) 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 (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / برنامه) 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)

ستون اسناد و خواهی شده: معین (اسناد و خواهی 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده)

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت

^۵ ستون وجوه انتقالی صرفاً برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال وجوه مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.

^۶ ستون اوراق انتقالی صرفاً برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال اوراق مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.

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 وخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / ابلاغی) 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 وخواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابوابجمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) 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 وخواهی 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) + معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف) 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 (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح) 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 غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت مواد و کالا / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون علی‌الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (علی‌الحساب / 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 ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده)

نکته: در تکمیل ستون‌های فوق، سطح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۴- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه / طرح و ردیف (متفرقه / تملک دارایی‌های مالی) (فرم ۴)

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.

۴-۱) 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 ابواب جمعی 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 ابواب جمعی 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 ابواب جمعی 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 و خواهی 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 (برنامه یا ردیف) + معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مباحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی / سال جاری / 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 و خواهی شده: معین (اسناد و خواهی 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)

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 + پیش پرداخت + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد و خواهی 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده) یا معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مباحه) تفصیلی (سال مورد نظر)

۴-۲) 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی / 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی 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 (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 / 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 سرمایه‌ای 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 (موجودی‌ها / 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)

ستون اسناد و خواهی شده: معین (اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف)

ستون کسری ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده) یا معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی -

اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

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 دستگاه‌های 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 حسب مورد بایستی تعیین شود.

۵-۱) 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 ابواب جمعی 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 و خواهی 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 و خواهی 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 و خواهی 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 (برنامه یا ردیف) + معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق

مربحه) تفصیلی (سال موردنظر) + معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب

یا ابلاغی / برنامه یا ردیف) 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 و خواهی شده: معین (اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / فصول اعتبار هزینه)

ستون کسری ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / فصول اعتبار هزینه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده + اوراق انتقالی) یا بر اساس تاییدیه خزانه بابت واريز وجوه مصرف نشده

ستون وجوه انتقالی: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش‌پرداخت + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه انتقالی + اوراق مصرف نشده) یا معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مرابحه) تفصیلی (سال مورد نظر)

✓ 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.

۵-۲) 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / ابلاغی / 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) 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 و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای + کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) 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 (طرح یا ردیف) + معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مرابحه) تفصیلی (سال مورد نظر) + معین (حساب انتظامی -

^۷ این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی / سال جاری / 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 (موجودی‌ها / 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 ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (عمومی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل اعتبارات تخصیص یافته) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش پرداخت + پیش پرداخت مواد و کالا + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + 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 ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه + وجوه مواد و کالا + پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی + علی‌الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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) یا معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مباحه) تفصیلی (سال مورد نظر)

✓ 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.

۶- گزارش نماینده عملکرد اعتبارات هزینه‌ای - اختصاصی / سرمایه‌ای - اختصاصی بر حسب برنامه / طرح (فرم ۶)

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.

۶-۱) 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 ابواب جمعی 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 وخواهی بابت اعتبار هزینه + کسری ابواب جمعی 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 (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی/سال جاری / 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 وخواهی شده: معین (اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)
ستون کسری ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی/ برنامه)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش پرداخت + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد وخواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 + پیش پرداخت + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد وخواهی شده + کسری ابواب جمعی + وجوه ارسالی به خزانه)

۲-۶) 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 و خواهی 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 و خواهی 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 (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی / سال جاری / 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 پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (موجودی‌ها / 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 پرداخت‌های 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.

۷-۱) 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 (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی) / سال جاری / 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 و خواهی شده: معین (اسناد و خواهی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی) / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / فصول اعتبار هزینه

ستون کسری ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه) تفصیلی (اختصاصی) / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / فصول اعتبار هزینه

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + پیش پرداخت + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 + پیش پرداخت + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد و خواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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.

۷-۲) 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 و خواهی 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 و خواهی 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

ستون دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی: [معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی‌ها بابت اعتبار) تفصیلی (اختصاصی / سال جاری / 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 پرداخت‌های غیر قطعی) تفصیلی (موجودی‌ها / 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)

^۸ این فرم برای هر طرح به صورت جداگانه تکمیل می‌شود.

ستون پیش پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای بابت پرداخت‌های 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 ابواب جمعی: معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای) تفصیلی (اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح / فصول اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال جاری، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می‌شود.

ستون وجوه ارسالی به خزانه: ستون (دریافتی از محل درآمدهای اختصاصی) منهای ستون‌های (اعتبار مصرف شده + موجودی‌ها + پیش پرداخت + پیش پرداخت مواد و کالا + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 + پیش پرداخت + پیش پرداخت مواد و کالا + پیش پرداخت اعتبار اسنادی + علی الحساب + اسناد واخواهی شده + کسری ابواب جمعی + 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 دارایی‌های 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 دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی

ستون منابع پیش‌بینی شده: معین (حساب انتظامی - منابع پیش‌بینی شده) تفصیلی (درآمد عمومی یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی / شماره طبقه‌بندی بودجه) یا مبالغ مندرج در پیوست شماره (۲) قانون بودجه سالانه کل کشور.

ستون وصولی: حسب مورد برای درآمدهای عمومی یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی

درآمدهای عمومی: معین (وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی) تفصیلی (شماره طبقه بندی بودجه) + معین (حساب انتظامی کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (عمومی / درآمد / شماره طبقه بندی بودجه) + مانده حساب بانک دریافت یا (تاییدیه خزانه بابت درآمدهای عمومی + مانده حساب بانک دریافت)

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی: معین (انتقال به خزانه) تفصیلی (واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه بندی بودجه) + معین (حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (عمومی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه بندی بودجه) + مانده حساب بانک دریافت یا (تاییدیه خزانه بابت واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی + مانده حساب بانک دریافت)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: حسب مورد برای درآمدهای عمومی یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی

درآمدهای عمومی: معین (وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی) تفصیلی (شماره طبقه بندی بودجه) + معین (حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (عمومی / درآمد / شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای عمومی

واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای عمومی: معین (انتقال به خزانه) تفصیلی (واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه بندی بودجه) + معین (حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (عمومی / واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت 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

^۹ گزارش فوق بر اساس مانده تراز حساب‌ها در پایان سال مالی تکمیل می‌شود.

۲-۸) گزارش درآمدهای اختصاصی و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی

ستون منابع پیش بینی شده: معین (حساب انتظامی - منابع پیش بینی شده) تفصیلی (درآمد اختصاصی یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی / شماره طبقه‌بندی بودجه) یا مبالغ مندرج در پیوست شماره (۲) قانون بودجه سالانه کل کشور.

ستون وصولی: معین (حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (اختصاصی / درآمد یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه‌بندی بودجه) + مانده حساب بانک دریافت یا (تاییدیه خزانه بابت درآمدهای اختصاصی یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای اختصاصی + مانده حساب بانک دریافت)

ستون وجوه ارسالی به خزانه: معین (حساب انتظامی - کنترل منابع بودجه‌ای) تفصیلی (اختصاصی / درآمد یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای / شماره طبقه‌بندی بودجه) یا تاییدیه خزانه بابت درآمدهای اختصاصی یا 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 (واگذاری دارایی‌های مالی / شماره طبقه‌بندی بودجه)

ستون وصولی: معین (انتقال به خزانه + 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 (انتقال به خزانه + 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 و خواهی شده انتقالی: معین (اسناد و خواهی 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال‌های قبل، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 و خواهی انتقالی + ستون کسری ابواب جمعی انتقالی + ستون وجوه ارسالی به خزانه + ستون مانده پایان سال)

ستون مانده پایان سال: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت‌ها یا علی‌الحساب / 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.

۹-۲) 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با اعتبارات سال‌های قبل، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 پرداخت‌های غیرقطعی) 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 آرایه 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 یادشده)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱ یادشده)

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 / 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 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 پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون پیش پرداخت 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 وخواهی شده انتقالی: معین (اسناد وخواهی 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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) + جمع کل ستون سرمایه‌گذاری‌ها در همین فرم

یا (بر اساس مبلغ مندرج در ستون "مانده پایان سال" این فرم در سال قبل + جمع کل ستون سرمایه‌گذاری‌ها در همین فرم)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار هزینه انتقالی مصرف شده) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + 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-۱) 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 یادشده)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱ یادشده)

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 / 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 سال‌های 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 پیش پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف)

ستون پیش پرداخت 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 پیش پرداخت 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 گذاری‌ها / 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می‌شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مباحه) 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) + جمع کل ستون سرمایه گذاری‌ها در همین فرم

یا (بر اساس مبلغ مندرج در ستون "مانده پایان سال" این فرم در سال قبل + جمع کل ستون سرمایه گذاری‌ها در همین فرم)

ستون اعتبار انتقالی مصرف شده: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی مصرف شده) تفصیلی (سرمایه گذاری‌ها/ عمومی یا اختصاصی/

سال جاری / مصوب یا ابلاغی)

ستون وجوه انتقالی: (ستون مانده ابتدای سال) منهای (ستون اعتبار انتقالی مصرف شده + 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 دارایی‌های 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 ارائه 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 یادشده)

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 ابواب جمعی سال های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱ یادشده)

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 حواله های انتقالی یا فرم ابلاغ اعتبار انتقالی یا معین (حساب انتظامی - کنترل دریافتی ها بابت اعتبار) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سنواتی / مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون منابع انتقالی قابل مصرف: (ستون مانده ابتدای سال + ستون وجوه انتقالی از محل پرداخت های غیرقطعی سال های 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 پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / برنامه یا ردیف)

ستون پیش پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت های 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 پرداخت های 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی اضافه می شود.

اوراق مصرف نشده: معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مباحه) 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 یادشده)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱ یادشده)

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 / 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 سال‌های 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 (پیش‌پرداخت 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 (پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی/ عمومی یا اختصاصی/ سال جاری/ مصوب یا ابلاغی/ طرح یا ردیف)

ستون علی‌الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی‌الحساب/ 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 آرایه 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 یادشده)

ستون وجوه انتقالی از محل اسناد واخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد واخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۱۱ یادشده)

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 / 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 پیش پرداخت: معین (اعتبار هزینه انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش پرداخت / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / فصول هزینه)

ستون پیش پرداخت 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 وخواهی شده انتقالی: معین (اسناد وخواهی 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 ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 / طرح یا ردیف / 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 وخواهی و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل: ستون وجوه انتقالی مندرج در گزارش اسناد وخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

ستون حواله انتقالی: معین (حواله اعتبار سرمایه‌ای انتقالی) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / طرح یا ردیف / 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 / 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 سال‌های قبل + ستون دریافتی از محل اعتبار انتقالی ابلاغی) منتهای (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 / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون موجودی‌ها: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (موجودی‌ها / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت مواد و کالا: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت مواد و کالا / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (پیش‌پرداخت اعتبار اسنادی / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

ستون علی‌الحساب: معین (اعتبار سرمایه‌ای انتقالی بابت پرداخت‌های غیرقطعی) تفصیلی (علی‌الحساب / عمومی یا اختصاصی / سال جاری / مصوب یا ابلاغی / طرح یا ردیف / 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 / طرح یا ردیف / 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 / طرح یا ردیف / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

نکته: در صورت وجود حساب انتظامی - کسری ابواب جمعی برداشتی مرتبط با وجوه انتقالی، مبلغ مذکور به ستون کسری ابواب جمعی 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 / فصول تملک دارایی‌های سرمایه‌ای)

✓ در تکمیل ستون‌های فوق، سطوح تفصیلی حساب‌ها حسب مورد عمومی یا اختصاصی تعیین می‌شود.

۱۱- گزارش اسناد وخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه / تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (فرم ۱۱)

این فرم برای ارایه اطلاعات در خصوص اسناد وخواهی شده و کسری ابواب جمعی 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 وخواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه

ستون مانده ابتدای سال:

- معین (اسناد وخواهی بابت اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سنواتی) + ستون اسناد وخواهی شده انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹ یادشده)
- معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار هزینه انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سنواتی) + ستون کسری ابواب جمعی انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات هزینه (فرم ۹ یادشده) + 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 وخواهی 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 وخواهی 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 و خواهی شده و کسری ابواب جمعی سال‌های قبل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ستون مانده ابتدای سال:

■ معین (اسناد و خواهی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای سال) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سنواتی) + ستون اسناد و خواهی شده انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت‌های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹ یادشده)

■ معین (کسری ابواب جمعی بابت اعتبار سرمایه‌ای انتقالی در ابتدای دوره) تفصیلی (عمومی یا اختصاصی / سنواتی) + ستون کسری ابواب جمعی انتقالی مندرج در فرم گزارش پرداخت‌های غیر قطعی سال‌های قبل اعتبارات سرمایه‌ای (فرم ۹ یادشده) +

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 و خواهی 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 و خواهی 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) یا معین (حساب انتظامی - اسناد خزانه اسلامی + حساب انتظامی - اوراق مرابحه) تفصیلی (سال موردنظر)

ستون اوراق انتقالی صرفاً برای واحدهای دارای مجوز جهت انتقال اوراق مصرف نشده به دوره بودجه‌ای بعد تکمیل می‌شود.^{۱۲}

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 گروه‌های گزارشگر مکلف به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی حداکثر تا پایان تیرماه به حسابرس هستند.

همچنین، مطابق تبصره (۵) ماده (۴) آیین‌نامه 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- روبه‌اجرایی 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 معمولاً 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 ۱۴۰۱/۱۲/۲۹

صورت‌های مالی تلفیقی	تعدیلات تلفیقی		صورت‌های مالی			عنوان حساب‌ها
	بستانکار	بدهکار	...	واحد تحت کنترل ۲	واحد تحت کنترل ۱		واحد کنترل کننده

اقدامات ضروری برای تلفیق صورت‌های مالی گروه:

الف) اقلام مشابه دارایی، بدهی، ارزش خالص، درآمد، هزینه و جریان‌های نقدی واحد کنترل کننده با واحدهای تحت کنترل، ترکیب می‌شود.

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد کنترل کننده در هر یک از واحدهای تحت کنترل با سهم واحد کنترل کننده 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) 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 اعمال حساب می‌شود و از طرفی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تحت کنترل طبق دستورالعمل سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها به روش ارزش ویژه ثبت می‌شود، در حال حاضر ثبتی برای اقدام موضوع بند (ب) مورد نیاز نیست.

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 دریافتی و پرداختی مربوط و ... است.

پ-۱) تعدیلات مربوط به انتقالات و کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها- انتقالات
**	هزینه‌ها- انتقالات		

انتقالات انجام شده بین واحدهای عضو گروه (موضوع ثبت شماره (۳-۲۹) و (۴-۲۹) فصل چهارم نظام) و ابلاغ اعتبار از جمله مصادیق انتقالات انجام شده می‌باشد. ضمناً چنانچه از سرفصل حساب هدایا و کمک‌ها و هزینه کمک‌های 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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 درون گروهی شامل مانده‌های متقابل درآمد و هزینه ("هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" در برابر "درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط/درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" و "وجه ارسالی بابت درآمد عمومی" در برابر "دریافتی بابت ...") و مانده‌های متقابل ترازنامه‌ای ("حساب‌ها و اسناد دریافتی" در برابر "حساب‌ها و اسناد پرداختی" و "پیش‌دریافت درآمد" در برابر "پیش‌پرداخت بابت ...")

۲- حذف سود یا زیان (مازاد یا کسری) حاصل از معاملات درون گروهی (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 درون گروهی 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	پیش‌دریافت درآمد
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	پیش‌پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه (خرید و فروش درون گروهی)

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط/درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	دریافتی بابت ...
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجه ارسالی بابت درآمد عمومی		

شایان ذکر است، چنانچه یکی از واحدهای عضو گروه از محل درآمدهای دولت ناشی از خرید و فروش‌های درون گروهی وجوهی را تحت عنوان دریافتی از محل منابع عمومی از خزانه دریافت کند، در ثبت فوق حساب "دریافتی بابت ..." نیز باید بدهکار شود. از سوی دیگر، چنانچه وجه ارسالی بابت درآمد عمومی کمتر از دریافتی‌های گروه از خزانه بابت خرید و فروش درون گروهی باشد، در ثبت فوق حساب انتقال به خزانه نیز بدهکار خواهد گردید.

ثبت شماره (۳): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته موجودی پایان دوره

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 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 می باشد.

ثبت شماره (۱): حذف حسابهای متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختنی
		**	پیش دریافت درآمد
**	حسابها و اسناد دریافتنی		
**	پیش پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): حذف حسابهای متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط
		**	دریافتی بابت....
**	هزینهها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

لازم به ذکر است، چنانچه یکی از واحدهای عضو گروه از محل درآمدهای دولت ناشی از ارائه و دریافت خدمات درون گروهی و جوهی را تحت عنوان دریافتی از محل منابع عمومی از خزانه دریافت کند، در ثبت فوق حساب "دریافتی بابت ..." نیز باید بدهکار شود. از سوی دیگر، چنانچه وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی کمتر از دریافتیهای گروه از خزانه بابت خرید و فروش درون گروهی باشد، در ثبت فوق حساب انتقال به خزانه نیز بدهکار خواهد گردید.

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 استهلاک پذیر) و یا در زمان برکناری یا فروش دارایی مربوط به اشخاص خارج از گروه تحقق می یابد، 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حسابها و اسناد پرداختنی
**	حسابها و اسناد دریافتنی		

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل ارزش دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای واحد 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 در نظر گرفته می‌شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون‌گروهی با سود (زیان) و معامله برون‌گروهی 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت.....
**	انتقال به خزانه ^۱		

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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدهای واحد 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 درون‌گروهی 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 به منظور شناسایی سود (مازاد) تحقق نیافته و معوق شده سال (های) قبل انجام می شود.

پ-۶-۲) تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی های استهلاک ناپذیر بین اعضای گروه

تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی های استهلاک ناپذیر بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش آن ها می باشد. چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا به دلیل نام شخص بودن ارزش منصفانه دارایی های معاوضه شده، ارزش دفتری دارایی های یاد شده ملاک ثبت قرار گرفته باشد، سود (مازاد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و در نتیجه تعدیلاتی از این بابت نیاز نیست؛ اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتاً سود یا زیان ناشی از معاوضه در واحدهای گروه شناسایی شده است. تعدیلات لازم برای این رویداد با استفاده از ثبت ها و توضیحات قسمت (پ-۶-۱) انجام می شود. با این تفاوت که ثبت مربوط به حذف "دریافتی بابت عملیات ... " در برابر "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی" اعمال نمی گردد.

پ-۶-۳) تعدیلات مربوط به خرید و فروش دارایی های استهلاک پذیر بین اعضای گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب های متقابل ترازنامه ای

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

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه بندی مربوط
		**	دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها
**	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 "دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها" نیز بستانکار می شود. شایان ذکر است در مواردی که دارایی ناشی از مبادلات درون گروهی، در همان سال به اشخاص خارج از گروه فروخته شود، دارایی مزبور در پایان دوره در صورت های 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 در نظر گرفته می شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون گروهی با سود (زیان) و معامله برون گروهی بعدی با زیان (سود) باشد) ممکن است حساب های سود و زیانی (درآمد و هزینه ای) نیاز به تعدیل داشته باشند.

همچنین، لازم به ذکر است در مواردی که واحد فروشنده دارایی های استهلاک ناپذیر را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، باید زیان (کسری) تحقق نیافته با استفاده از حساب های "هزینه ها به تفکیک طبقه بندی اقتصادی دولت"، "دارایی ها به تفکیک طبقه بندی شیوه نامه دارایی ها" و "استهلاک انباشته ... " معوق شود و ثبت های تعدیلی دوره های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی بابت ...
**	انتقال به خزانه ^۱		

۱- به میزان مبلغ مورد معامله و تاییدیه 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

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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 درون گروهی، 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هنگامی که دارایی‌های استهلاک‌پذیر ناشی از معاملات درون گروهی 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 درون گروهی 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 به منظور 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 استهلاک‌پذیر 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 (مازاد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و تنها تعدیلات مربوط به استهلاک انباشته قبل از معاوضه اعمال می‌شود. اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی‌های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتاً سود یا زیان ناشی از معاوضه در

واحدهای گروه شناسایی 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..." در برابر "انتقال به خزانه" 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

ثبت شماره (۲): حذف فروش درون‌گروهی و سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
			دریافتی بابت ...
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		
**	وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی		

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.

به‌علاوه، در صورتی که یکی از واحدهای عضو گروه از محل درآمدهای دولت ناشی از خرید و فروش‌های درون‌گروهی وجوهی را تحت عنوان دریافتی از محل منابع عمومی از خزانه دریافت کند، در ثبت فوق حساب "دریافتی بابت ..." نیز باید بدهکار شود. از سوی دیگر، چنانچه وجوه ارسالی بابت درآمد عمومی کمتر از دریافتی‌های گروه از خزانه بابت خرید و فروش درون‌گروهی باشد، در ثبت فوق حساب انتقال به خزانه نیز بدهکار خواهد گردید.

ثبت شماره (۳): 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

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

ثبت فوق تا پایان عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۴): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	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 درون گروهی، 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 (۵): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده در سال (های) قبل به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره (های) بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدهای دولت به تفکیک طبقه‌بندی مربوط / درآمدهای واحد به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

پ-۸) تعدیلات مربوط به تنخواه‌گردان پرداخت موجود بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختنی
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): تعدیل حساب‌های ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	بانک وجوه سایر منابع		

چنانچه تنخواه‌گردان پرداخت از محل منابع عمومی یا اخت‌صا صی 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 اسناد تسویه خزانه صادر شده توسط واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحد

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل در آمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها- انتقالات
**	هزینه‌ها- انتقالات		

چنانچه اسناد تسویه خزانه صادر شده در واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحد باشد، به میزان اسناد 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 مربوط، 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

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		